Bureau du
vérificateur général
du Canada

Manuel d'examen spécial des sociétés d'État

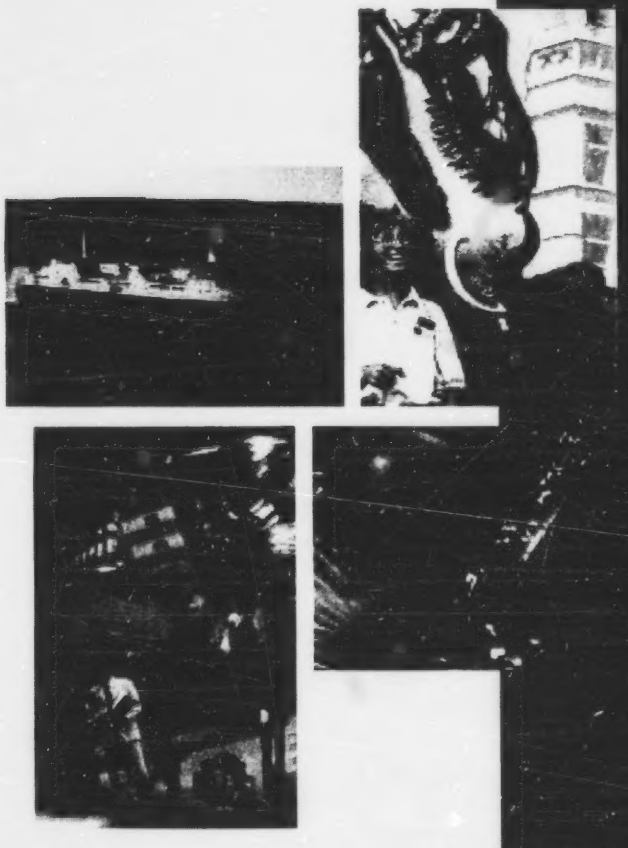


Table des matières

Manuel d'examen spécial

Avant–propos

Introduction
Objet du Manuel
Champ d'application
Organisation du Manuel

Cadre et approche générale

1 **Cadre de contrôle et de responsabilisation des sociétés d'État**
L'environnement de la société
La Loi sur la gestion des finances publiques
Rôles et responsabilités
Le régime de vérification et les responsabilités de l'examinateur

2 **La nature des examens spéciaux**
Introduction
Mandat des examens spéciaux
Caractéristiques des examens spéciaux
Examen axé sur les résultats
Importance relative
Assurance raisonnable
Assurance de niveau vérification
Aperçu du processus d'examen spécial
Analyse des risques
Comités consultatifs
Système et pratiques de gestion de la qualité pour les examens spéciaux

3 **Exigences de conformité des examens spéciaux**
Observations générales
Politiques d'examen spécial
Tableau de conformité comparatif
Loi sur la gestion des finances publiques (LGFP)
Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) – Normes relatives aux missions de certification (chapitre 5025)

Planification de l'examen spécial

Politiques

4 **La planification et l'orientation sur les résultats**
La planification
Accent mis sur les résultats

5 **Connaissance des activités de l'entité et de sa régie**
Introduction
Connaissance du mandat, de la mission et des objectifs de la société
Connaissance de l'environnement de la société
Connaissance du processus de décision et de la régie de la société
Connaissance des activités de la société
Sources d'information
Connaissance des activités – Sommaire

6 **Utilisation des résultats prévus pour la société et de l'analyse des risques pour choisir les secteurs clés à examiner de façon approfondie**
Introduction
Résultats prévus pour la société (RPS)
La nature des systèmes et pratiques
Analyse des risques et sélection des secteurs clés
Autres facteurs à considérer
Résumé

7 **Choix des critères**
Introduction
Nature des critères d'examen spécial
Niveau et nombre des critères
Choix des critères axés sur les résultats
Sources des critères
Changements apportés aux critères

Conduite de l'examen
Politiques

8 **Exécution de l'examen**
Introduction
Évaluation des projets de vérification interne
Éléments probants suffisants et adéquats
Facteurs à considérer dans l'évaluation du caractère suffisant et adéquat
Maintenir l'accent sur les résultats
Collecte des éléments probants
Procédés de vérification détaillés
Sommaire et analyse des constatations
Quantification des faits et des constatations
Validation des faits, des constatations et des conclusions par la direction
Dossiers d'examen
Ébauche du rapport d'examen spécial (voir l'annexe 3)

Rapport d'examen spécial
Politiques

9 **Rapport d'examen spécial**
Introduction
Questions qui doivent être communiquées
Évaluation de l'importance des lacunes cernées
Présentation du rapport à une autorité supérieure au conseil d'administration
Rédaction du rapport (voir l'Annexe 3)
Approbation des faits et rédaction du rapport final
Présentation du rapport définitif
Événements postérieurs
Lettres de recommandations et communication de l'information

Annexes

1 **Système et pratiques de gestion de la qualité**

2 **Examen de la régie d'une société d'État lors d'un examen spécial**

3 **Modèle de Rapport d'examen spécial**

101-02928/

Avant–propos

Le Manuel d'examen spécial est l'un des trois manuels portant sur une gamme de produits, qui ont été élaborés à la suite de la mise à jour du *Manuel de vérification intégrée* (MVI). La mise à jour visait à :

- déstratifier le MVI pour refléter les exigences uniques de chaque gamme de produits;
- préciser les responsabilités des vérificateurs généraux adjoints et des équipes et à accroître les pouvoirs qui leur sont délégués;
- distinguer clairement les pratiques exigées des domaines où l'on peut exercer un jugement professionnel;
- tirer parti des outils électroniques du Bureau (intranet), tout en délaissant les guides sur support papier.

Le présent manuel s'applique à tous les examens spéciaux effectués par le Bureau. Les deux autres manuels portent sur la vérification annuelle et la vérification de l'optimisation des ressources. Chaque manuel est complété par des directives fonctionnelles et par d'autres procédés et outils propres à la gamme de produits. Le MVI déstratifié sera donc composé de ces trois manuels, du Cadre stratégique du Bureau et de son *Code de déontologie*.

Le Manuel d'examen spécial s'appuie sur une série de normes professionnelles et de politiques du Bureau que les examinateurs doivent respecter pour effectuer un examen de qualité. Le Manuel est fortement axé sur la qualité des produits, conformément à la philosophie actuelle et à la pratique des organisations professionnelles réputées. Il fournit un tableau clair de la norme de qualité attendue du personnel et encourage le jugement professionnel.

Le Manuel d'examen spécial est le fruit de consultations poussées auprès des praticiens du Bureau, du Comité d'élaboration des pratiques, des spécialistes du Bureau, dont les responsables des secteurs fonctionnels ainsi que d'experts–conseils indépendants.

Le Manuel doit être vu comme une référence en vue de l'amélioration continue des pratiques d'examen spécial au Bureau. Le Manuel évoluera au fur et à mesure que nos connaissances et notre expérience des examens spéciaux évolueront. Veuillez communiquer au responsable du secteur fonctionnel, Société d'État, tout autre point qui devrait être couvert ou tout commentaire ou suggestion d'amélioration.

Le vérificateur général du Canada,

L. Denis Desautels, FCA
le 1er septembre 2000

Introduction

Objet du Manuel

1. Le Bureau du vérificateur général du Canada a actuellement quatre gammes de produits : la vérification annuelle des états financiers du gouvernement du Canada, des sociétés d'État et autres entités; l'examen spécial des sociétés d'État; la vérification de l'optimisation des ressources (VOR) des ministères et des organismes et les études; et les vérifications et études relatives à l'environnement et au développement durable. Le Comité d'élaboration des pratiques du Bureau approuve les politiques, les normes et les pratiques attendues pour chaque gamme de produits de sorte que ces normes soient toujours du plus haut calibre professionnel.

2. Le *Manuel de vérification intégrée* (MVI) du Bureau a été mis à jour et déstratifié. Le nouveau MVI, illustré à la **Pièce 1**, comprendra par conséquent trois manuels propres à une gamme de produits, ainsi que le Cadre stratégique du Bureau et son *Code de déontologie*, et renverra électroniquement (par des hyperliens) aux autres politiques pertinentes du Bureau.

3. On trouve dans le présent manuel les politiques de vérification qui régissent la conduite des examens spéciaux des sociétés d'État, ainsi que des directives à l'intention des examinateurs en vue de leur faciliter l'observation de ces politiques. Voici les objectifs visés par le Manuel :

- aider les utilisateurs à produire des examens spéciaux de la meilleure qualité possible;
- encourager le personnel du Bureau à acquérir le niveau de compétence professionnelle le plus élevé possible;
- constituer un moyen de mesurer le rendement de la vérification;
- donner la possibilité à d'autres personnes, à l'extérieur du Bureau, d'avoir une meilleure perspective et une meilleure compréhension des pratiques et du professionnalisme du Bureau.

Champ d'application

4. Ce manuel doit servir aux praticiens du Bureau pour l'exécution de tous les examens spéciaux.

5. **Sociétés d'État mentionnées en annexe.** La *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP) exige que toutes les sociétés d'État qui sont nommées aux parties I et II de l'annexe III de la Loi et leurs filiales en propriété exclusive soient assujetties à un examen spécial au moins une fois tous les cinq ans. De plus, le gouverneur en conseil a désigné certaines filiales en propriété exclusive qui doivent rendre compte de leurs activités comme si elles étaient des sociétés d'État mères.

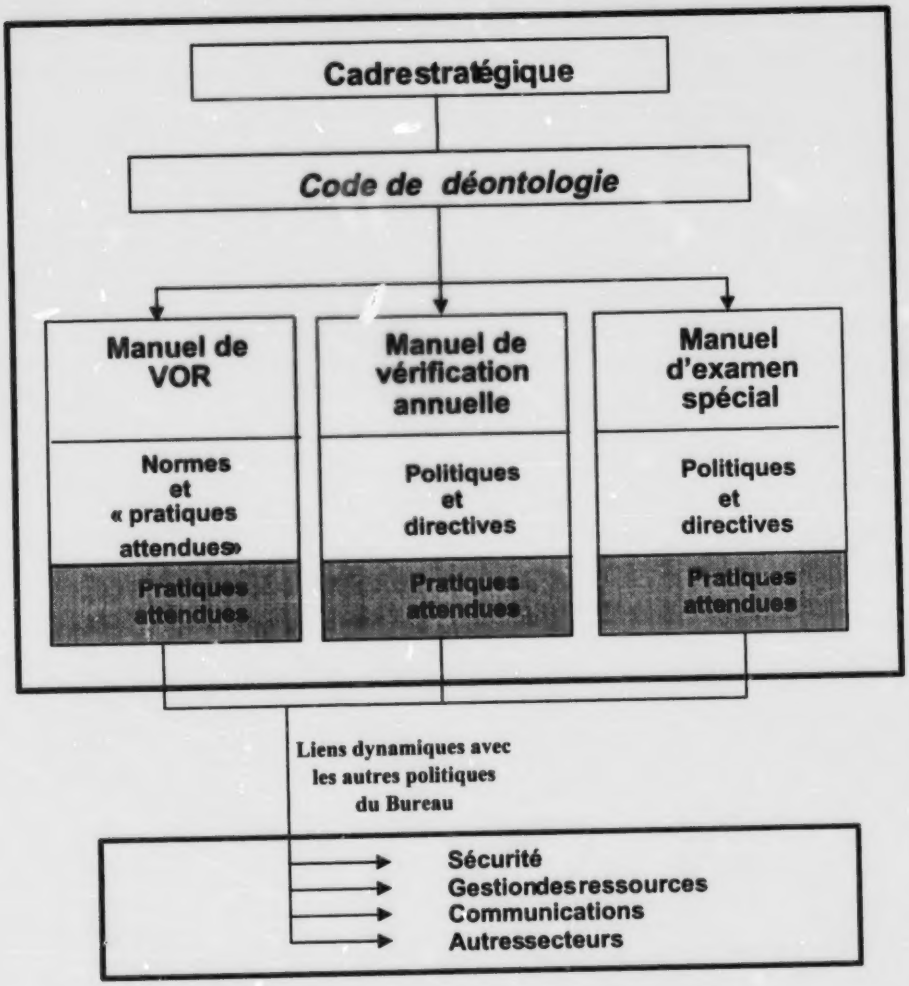
6. **Autres sociétés d'État.** En outre, d'autres sociétés d'État auxquelles la partie X de la LGFP ne s'applique pas peuvent être assujetties à des dispositions semblables relativement aux examens spéciaux. Par exemple, la Société Radio–Canada, en raison des modifications apportées en 1991 à sa loi habilitante (la *Loi sur la radiodiffusion*), est tenue de faire l'objet d'un examen spécial de la même façon que les sociétés assujetties à la partie X de la LGFP. D'autres sociétés d'État qui ne sont pas assujetties aux examens spéciaux par de telles dispositions peuvent et ont demandé au Bureau, par décret, d'être soumises à un examen spécial (p. ex. le Centre national des arts).

Organisation du Manuel

7. Le Manuel comprend quatre parties.

Pièce 1

Cadre du MVI révisé



8. La première partie contient les chapitre 1 à 3 et met en contexte les examens spéciaux par une description du cadre de contrôle et de responsabilisation des sociétés d'État, de la nature des examens spéciaux et des exigences de conformité des examens spéciaux.

9. La deuxième partie se compose des chapitres 4 à 7 et traite des principaux éléments de la planification d'un examen spécial, y compris la connaissance des activités et de la régie de la société, la détermination des secteurs clés qui doivent être soumis à un examen approfondi et la sélection des critères.

10. La troisième partie comprend le chapitre 8 et porte sur la phase d'exécution de l'examen spécial.

11. La quatrième partie comprend le chapitre 9 et porte sur la phase du rapport de l'examen spécial.

Cadre et approche générale

1 *Cadre de contrôle et de responsabilisation des sociétés d'État*

L'environnement de la société

12. Les sociétés d'État évoluent dans un environnement complexe, qui change rapidement. Les sociétés du secteur privé ont pour principale priorité de maximiser la richesse de leurs actionnaires. Cependant, les objectifs primordiaux des entités du secteur public ne sont pas aussi simples. Toutes les sociétés d'État doivent atteindre des objectifs d'intérêt public, comme la prestation de services publics nécessaires, même si elles ne sont pas commercialement viables; mais de nombreuses sociétés d'État doivent aussi être autonomes sur le plan financier. Des fins variées et parfois contradictoires modèlent des sociétés d'État complexes, qui peuvent utiliser les recettes produites par leurs activités commerciales pour aider à financer des activités d'intérêt public.

13. Comme les sociétés d'État sont financées soit directement par le gouvernement, soit par des prêteurs qui comptent sur la garantie du gouvernement, elles ne sont pas nécessairement assujetties à la même discipline commerciale que les entreprises du secteur privé. De nombreuses sociétés d'État ont le statut juridique de mandataires de la Couronne, c'est–à–dire le statut « d'agent de Sa Majesté », qui confère un éventail d'immunités juridiques éventuelles, notamment, l'exemption des impôts sur les bénéfices.

La Loi sur la gestion des finances publiques

14. **La partie X.** La partie X de la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP) définit le cadre de contrôle et de responsabilisation des sociétés d'État mères et de leurs filiales. Elle a pour objectif d'en arriver à un équilibre entre la nécessité d'une direction et d'un contrôle adéquats du Parlement et du gouvernement d'une part, et la nécessité d'un degré suffisant d'indépendance d'action et de responsabilisation des sociétés, d'autre part. Le Bureau appuie le régime de contrôle et de responsabilisation établi par la loi qui régit les sociétés d'État. Voici les principales caractéristiques du cadre :

- une explication claire des responsabilités (le Parlement, le gouvernement, le conseil d'administration et la direction);
- de bonnes dispositions sur la planification et les rapports;
- un régime de vérification rigoureux et bien défini (vérification interne, attestation et examen spécial).

15. **Les sociétés d'État énumérées à la partie I et à la partie II et les sociétés d'État exemptées.** Si nous considérons toutes les annexes de la LGFP, nous constatons un continuum allant des entités qui jouent un rôle d'intérêt public plus important à celles qui jouent un rôle d'intérêt public moins important (c'est–à–dire des ministères (annexe 1) aux établissements publics (annexe 2), puis aux sociétés d'État de la partie I à celles de la partie II (annexe 3). Cette position est appuyée tant par la façon dont le gouvernement présente ces entités que par la pratique récente de privatiser les sociétés d'État de la partie II.

Les sociétés d'État de la partie I :

- ont un rôle d'intérêt public important et ont, par conséquent, une situation plus monopolistique;
- dépendent à divers degrés de fonds publics;
- sont soumises au cadre de contrôle et de responsabilisation de la partie X de la LGFP;
- sont soumises à la vérification ou à la vérification conjointe du VG, à moins que le VG ne renonce à cette exigence (paragraphe 134(2) de la LGFP);
- dans le cas des filiales à part entière, sont examinées par des vérificateurs nommés par le conseil d'administration de la société d'État mère.

Les sociétés d'État de la partie II :

- peuvent jouer un rôle d'intérêt public moins grand que les sociétés d'État de la partie I;
- peuvent un jour être privatisées – de nombreuses sociétés d'État importantes l'ont été au fil des ans (Canadair en 1986, Téléglobe en 1987, Air Canada en 1989, Pétro–Canada en 1992 et en 1996 et le CN en 1996);
- ne soumettent pas leur budget de fonctionnement au ministre de tutelle pour qu'il en recommande l'approbation au Conseil du Trésor (CT) (article 123);
- doivent soumettre tous les ans une proposition concernant les dividendes au ministre de tutelle dans leur plan d'entreprise (paragraphe 130.1);
- ne voient pas leur rapport d'examen spécial communiqué à une instance supérieure au conseil d'administration, tandis que le rapport d'examen spécial des sociétés d'État de la partie I peut l'être (articles 140 et 141);
- ont un vérificateur nommé tous les ans par le gouverneur en conseil, après que le ministre de tutelle a consulté le conseil d'administration de la société, à moins que d'autres lois ne prévoient que le VG est le vérificateur (paragraphes 134(1) et (3));
- dans le cas des filiales à part entière, ont un vérificateur nommé par le conseil d'administration de la société mère;
- doivent satisfaire aux conditions du paragraphe 3(5) de la LGFP, à savoir que le gouverneur en conseil est convaincu de ce qui suit :
  - elles exercent leurs activités en situation de concurrence;
  - elles ne dépendent pas habituellement de crédits pour leurs dépenses de fonctionnement;
  - elles tirent habituellement un revenu de leurs capitaux propres;
  - il est raisonnable de croire qu'elles verseront des dividendes.

Les sociétés d'État exemptées :

- ne sont pas soumises aux sections I à IV de la partie X de la LGFP, ce qui veut dire qu'elles ne sont pas soumises à certaines dispositions qui appuient une bonne gestion et la responsabilisation. Par exemple, elles ne sont pas tenues de préparer et de soumettre à l'examen et à l'approbation du gouvernement des plans d'entreprise et des budgets pour qu'ils soient déposés au Parlement, et elles ne sont pas soumises aux vérifications internes et aux examens spéciaux – à moins que cela ne soit prévu dans leur loi habilitante (p. ex. la SRC);
- ont été exemptées car on a jugé bon de protéger la nature particulière de leur relation avec le gouvernement – à savoir leur degré d'indépendance du contrôle politique et bureaucratique;

- sont soit soumises à la vérification du VG soit d'un vérificateur du secteur privé (habituellement nommé avec l'approbation du gouverneur en conseil) comme le prévoit la loi habilitante.

Rôles et responsabilités

16. L'une des principales difficultés qu'a posé la rédaction des modifications législatives apportées à la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP) en 1984 était de clarifier les rôles et les responsabilités des divers intervenants. Bien que ces rôles et ces responsabilités soient maintenant précisés dans la partie X de la LGFP, il importe que toutes les parties de la chaîne de reddition de comptes s'acquittent de leurs responsabilités. La notion de régie a trait à la façon dont on s'acquitte de ses responsabilités. La Pièce 2 décrit les principaux éléments du cadre de contrôle et de responsabilité.

17. **Le Parlement** approuve la création, l'acquisition, l'aliénation ou la dissolution de toute société d'État mère. Comme pour toute autre question, le Parlement est chargé d'examiner et d'autoriser les dépenses de fonds publics et de tenir le gouvernement responsable de l'atteinte des objectifs de la politique publique. Pour que le Parlement puisse jouer ce rôle, la LGFP exige que les sociétés d'État préparent des sommaires de plan d'entreprise et des rapports annuels et que le Conseil du Trésor lui soumette un rapport consolidé des activités de toutes les sociétés d'État mères.

18. **Le ministre de tutelle** doit agir comme actionnaire « fiduciaire ». Le ministre sert d'interface entre, d'une part, la société d'État, et d'autre part, le Parlement, le gouverneur en conseil et le Conseil du Trésor. Le ministre de tutelle est chargé de tenir la société d'État responsable.

Pièce 2

Principaux éléments du cadre de contrôle et de responsabilisation d'une société d'État

	Parlement	Gouverneur en conseil	Conseil du Trésor	Ministre	Conseil d'administration
Plans et Budgets					
Plan d'entreprise		Approuve	Examine	Recommande	Présente
Budget de fonctionnement			Approuve	Recommande	Présente
Budget d'investisse–ment			Approuve	Recommande	Présente

	Parlement	Gouverneur en conseil	Conseil du Trésor	Ministre	Conseil d'administration
Rapports					
Résumés des plans et budgets	Reçoit			Approuve	Présente
Rapport annuel de la société	Reçoit			Reçoit	Présente
Rapport annuel consolidé	Reçoit		Prépare		
Rapport annuel sur les dépôts	Reçoit		Prépare		
Directives	Reçoit	Approuve		Recommande	Conseille
Création, acquisition, cession, dissolution					
Sociétés mères	Approuve		Examine	Recommande	
Filiales		Approuve	Examine	Recommande	
Nominations					
Administrateurs		Approuve		Nomme	
Administrateurs –dirigeants (premier dirigeant)		Nomme		Recommande	Conseille
Dirigeants (excluant le premier dirigeant)					Nomme
Vérificateurs des sociétés d'État mères		Nomme		Recommande	Conseille
Vérifications					
Vérification interne					Reçoit
Vérification annuelle	Reçoit			Reçoit	Reçoit
Examen spécial	Peut recevoir			Peut recevoir	Reçoit

19. **Le Conseil d'administration** est chargé « de la gestion des activités de celle–ci [la société] ». Par conséquent, le conseil d'administration représente la société et doit rendre des comptes au ministre de tutelle de la réalisation du mandat confié à la société.

20. **La direction.** Bien que ce soit le conseil, en définitive, que le gouvernement tient responsable du rendement de la société, le conseil doit compter sur le premier dirigeant et la haute direction de la société pour établir et mettre en œuvre des plans d'entreprise, gérer les activités quotidiennes et le tenir au courant des problèmes et des

possibilités de sorte qu'il puisse agir rapidement. Au bout du compte, c'est au premier dirigeant qu'il incombe de gérer efficacement les activités de la société.

21. **Référence.** Pour plus de renseignements sur les rôles et les responsabilités des sociétés d'État, voir le *Rapport du vérificateur général* de 1995, chapitre 10, Sociétés d'État : S'acquitter des responsabilités en matière d'intendance; et le *Rapport du vérificateur général* de 1993, chapitre 4, Les sociétés d'État – L'obligation de rendre compte du rendement.

Le régime de vérification et les responsabilités de l'examinateur

22. La vérification est un processus qui se greffe à la responsabilisation pour offrir à ceux qui confèrent la responsabilité une assurance supplémentaire, de source indépendante.

23. **Référence.** Pour une analyse approfondie du régime de vérification et des responsabilités de l'examinateur spécial, voir le *Rapport du vérificateur général* de 1990, chapitre 6, Le régime de vérification s'appliquant aux sociétés d'État.

24. La partie X de la LGFP présente un régime de vérification complexe et, à de nombreux égards, innovateur pour les sociétés d'État. Le régime de vérification est fondé sur les responsabilités de la direction. Les responsabilités de la direction, les vérifications internes, les vérifications annuelles et les examens spéciaux sont tous sensés servir le même objectif. La Pièce 3 illustre les relations entre les trois genres de vérification.

25. La société est tenue de mettre en œuvre des contrôles financiers et des contrôles de gestion, des systèmes d'information et des pratiques de gestion qui fourniront une assurance raisonnable que :

- ses actifs sont protégés et contrôlés;
- les activités de la société sont conformes à la partie X de la LGFP, aux règlements, à la charte et au règlement interne de la société, ainsi qu'à toute directive donnée par celle–ci;
- la gestion des ressources financières, humaines et physiques de la société est économique et efficiente;
- les opérations de la société se déroulent efficacement.

26. La **vérification interne** évalue pour la direction le caractère adéquat de ces systèmes et pratiques. Même si la LGFP prévoit qu'une société peut être exemptée de la vérification interne si le gouverneur en conseil est d'avis que les coûts de la vérification interne en outrepassent les avantages, ces exemptions font l'objet d'un examen rigoureux par le Conseil du Trésor, étant donné l'importance de la fonction. Voir à la Pièce 4, des exemples de sociétés qui ont été exemptées de la vérification interne.

M121

IMPORTANT NOTE CONCERNING THE FOLLOWING PAGES

THE PAGES WHICH FOLLOW HAVE BEEN FILMED TWICE IN ORDER TO OBTAIN THE BEST REPRODUCTIVE QUALITY

USERS SHOULD CONSULT ALL THE PAGES REPRODUCED ON THE FICHE IN ORDER TO OBTAIN A COMPLETE READING OF THE TEXT.

REMARQUE IMPORTANTE CONCERNANT LES PAGES QUI SUIVENT

LES PAGES SUIVANTES ONT ÉTÉ REPRODUITES EN DOUBLE AFIN D'AMÉLIORER LA QUALITÉ DE REPRODUCTION

LES UTILISATEURS DOIVENT CONSULTER TOUTES LES PAGES REPRODUITES SUR LA FICHE AFIN D'OBTENIR LA LECTURE DU TEXTE INTÉGRAL

micromedia
a division of IHS Canada

20 Victoria Street
Toronto, Ontario M5C 2N8
Tel.: (416) 362-5211
Toll Free: 1-800-387-2689
Fax: (416) 362-6161
Email: info@micromedia.on.ca

Pièce 3

Le régime de vérification qui s'applique aux sociétés d'État

Responsabilité de la société (LGFP, 131 [1g] et 131 [2a et c])

Tenir des livres et des registres et appliquer des systèmes et méthodes permettant de fournir l'assurance raisonnable que :

(a) les actifs sont protégés et contrôlés;
(b) les opérations sont conformes aux autorisations;
(c) la gestion des ressources est économique et efficiente;
(d) le déroulement des opérations est efficace.

Rendre compte des résultats d'exploitation, de la situation financiere, du rendement par rapport au plan.

Vérification interne (LGFP, 131 [3])

Objet :
Déterminer si l'on a tenu des livres et registres et si l'on a appliqué des systèmes et méthodes qui permettent de fournir l'assurance raisonnable que :
(a) les actifs sont protégés et contrôlés;
(b) les opérations sont conformes aux autorisations;
(c) la gestion des ressources est économique et efficiente;
(d) le déroulement des opérations est efficace.

Fréquence :
Continuellement

Rapports à la :
direction

Vérification annuelle (LGFP, 132 [1])

Objet :
Fournir une opinion, de source indépendante, sur :
a) la fidélité de la présentation des états financiers;
b) l'exactitude des renseignements chiffrés (si le Conseil du Trésor le demande);
c) la conformité aux autorisations.
Attirer l'attention du Parlement sur toute autre question, le cas échéant.

Fréquence :
Annuellement

Rapports au :
ministre de tutelle, qui dépose le rapport annuel de la société au Parlement

Examen spécial (LGFP,138[1])

Objet :
Établir si, pendant la période visée, les systèmes et méthodes en place ont permis de fournir l'assurance raisonnable que :
a) les actifs sont protégés et contrôlés;
b) la gestion des ressources est économique et efficiente;
c) le déroulement des opérations est efficace.

Fréquence :
Au moins une fois tous les cinq ans

Rapports au :
conseil d'administration, si cela est jugé nécessaire par l'examinateur (pour les sociétés de l'annexe III de la partie I), au ministre de tutelle ou au Parlement

Utilisation du travail du vérificateur interne dans la mesure du possible

Pièce 3

Le régime de vérification qui s'applique aux sociétés d'État

Responsabilité de la société (LGFP, 131 [1g] et 131 [2a et c])

Tenir des livres et des registres et appliquer des systèmes et méthodes permettant de fournir l'assurance raisonnable que :

(a) les actifs sont protégés et contrôlés;
(b) les opérations sont conformes aux autorisations;
(c) la gestion des ressources est économique et efficiente;
(d) le déroulement des opérations est efficace.

Rendre compte des résultats d'exploitation, de la situation financière, du rendement par rapport au plan.

Vérification interne (LGFP, 131 [3])

Objet :
Déterminer si l'on a tenu des livres et registres et si l'on a appliqué des systèmes et méthodes qui permettent de fournir l'assurance raisonnable que :
(a) les actifs sont protégés et contrôlés;
(b) les opérations sont conformes aux autorisations;
(c) la gestion des ressources est économique et efficiente;
(d) le déroulement des opérations est efficace.

Fréquence :
Continuellement

Rapports à la :
direction

Vérification annuelle (LGFP, 132 [1])

Objet :
Fournir une opinion, de source indépendante, sur :
a) la fidélité de la présentation des états financiers;
b) l'exactitude des renseignements chiffrés (si le Conseil du Trésor le demande);
c) la conformité aux autorisations.
Attirer l'attention du Parlement sur toute autre question, le cas échéant.

Fréquence :
Annuellement

Rapports au :
ministre de tutelle, qui dépose le rapport annuel de la société au Parlement

Examen spécial (LGFP,138[1])

Objet :
Établir si, pendant la période visée, les systèmes et méthodes en place ont permis de fournir l'assurance raisonnable que :
a) les actifs sont protégés et contrôlés;
b) la gestion des ressources est économique et efficiente;
c) le déroulement des opérations est efficace.

Fréquence :
Au moins une fois tous les cinq ans

Rapports au :
conseil d'administration, si cela est jugé nécessaire par l'examinateur (pour les sociétés de l'annexe III de la partie I), au ministre de tutelle ou au Parlement

Utilisation du travail du vérificateur interne dans la mesure du possible

27. La **vérification annuelle** fournit au conseil d'administration, aux ministres, au Parlement et au Conseil du Trésor une assurance concernant les états financiers, la conformité aux autorisations législatives et aux autres questions d'importance.

28. **L'examen spécial** fournit une évaluation indépendante et objective des systèmes et des pratiques de gestion de la société. L'examinateur a la responsabilité d'effectuer un examen spécial et d'exprimer une opinion, à savoir s'il existe une assurance raisonnable, au cours de la période d'examen, qu'il n'y avait aucune lacune importante dans les systèmes et les pratiques examinés. La nature de l'examen spécial est analysée de façon approfondie au chapitre 2.

29. **Système intégré pour les examens spéciaux.** Pour aider les examinateurs à effectuer les examens spéciaux de façon efficace et efficiente et de manière à respecter la méthode adoptée par le Bureau et décrite dans le présent manuel, il existe un logiciel de vérification sur Lotus Notes appelé Système intégré pour les examens spéciaux (SIES) qu'il est fortement recommandé d'utiliser.

Pièce 4

Vérification interne – Exemptions

Voici la liste des sociétés d'État qui, à une période donnée, ont été exemptées de la vérification interne :

Administration de pilotage de l'Atlantique
Administration du pilotage des Grands Lacs, Ltée
Administration de pilotage des Laurentides
Administration de pilotage du Pacifique
Centre national des arts
Conseil canadien des normes
Corporation de développement des investissements du Canada

Nota : Prière de consulter le décret pour établir le statut d'une société d'État à un moment précis.

2 *La nature des examens spéciaux*

Introduction

30. Les examens spéciaux font partie intégrante du régime de contrôle et de responsabilisation des sociétés d'État et représentent une partie importante du travail du Bureau. Ils exigent de l'examinateur et de la société qu'ils se penchent sur des questions fondamentales, notamment quels risques la société court–elle de ne pas atteindre ses objectifs et de quelle façon gère–t–elle ces risques? En soulevant ce genre de questions, l'examen spécial peut encourager la société à les intégrer à son processus de gestion.

31. De plus, les systèmes et les pratiques sont un élément essentiel de l'opinion de l'examinateur, et l'examinateur doit obtenir des éléments probants suffisants concernant ces systèmes et pratiques et leurs résultats connexes pour formuler une opinion.

32. Dans le cadre d'un examen spécial d'une société d'État, il n'est pas pratique ni efficace d'examiner à fond la myriade de systèmes et de pratiques, car bon nombre des sociétés sont très grandes et très complexes. L'examinateur prend une perspective plus vaste de l'organisation et des résultats qu'elle prévoit obtenir, tout en ciblant les secteurs essentiels à son succès global. Pour établir la stratégie de planification, l'examinateur ne doit jamais perdre de vue les objectifs de la société; il doit évaluer les risques que ces objectifs ne soient pas atteints et cibler les systèmes et les pratiques qui visent à gérer les risques les plus importants.

33. Les examens spéciaux aident à améliorer l'état des finances du gouvernement ainsi que l'information sur sa situation financière en déterminant les cas où les sociétés d'État peuvent améliorer leur productivité, leur efficience opérationnelle, l'information sur leurs coûts, l'information communiquée sur le rendement (y compris le rendement financier), le recouvrement des coûts et leur autonomie financière.

34. Les examens spéciaux favorisent l'avancement des concepts redditionnels et l'amélioration des pratiques en la matière dans le secteur public, car ces domaines sont examinés de façon approfondie dans le cadre du processus. Ils peuvent également influer sur la qualité de la gestion financière dans le secteur public en déterminant les cas où les sociétés d'État peuvent améliorer ces pratiques (ainsi que d'autres pratiques de gestion).

35. Les examens spéciaux contribuent à l'évolution nécessaire du secteur des sociétés d'État de la fonction publique, par exemple, en révélant les cas où les sociétés d'État peuvent améliorer leurs systèmes et pratiques de gestion des ressources humaines.

36. De plus, lorsque l'examinateur constate des questions environnementales importantes, il effectuera un examen approfondi et communiquera toutes les lacunes importantes qui sont relevées.

Mandat des examens spéciaux

37. **Objectifs de contrôle législatif.** Le mandat des examens spéciaux est énoncé à l'article 138 de la LGFP. L'examen spécial a pour but de fournir une opinion objective, de source indépendante, à savoir si les systèmes de contrôle et d'information financiers et de

contrôle et d'information de gestion et les pratiques de gestion de la société ont été, au cours de la période d'examen, tenus de manière à fournir l'assurance raisonnable que :

- les actifs de la société sont protégés et contrôlés;
- la gestion des ressources financières, humaines et physiques de la société est économique et efficiente;
- le déroulement des opérations de la société est efficace.

38. Ces éléments du cadre de contrôle sont des énoncés généraux des responsabilités de la direction et sont appelés, dans le présent guide, des « objectifs de contrôle législatif ». La société est tenue de mettre en place des systèmes et des pratiques qui garantiront l'atteinte des objectifs de contrôle législatif.

39. D'une façon générale, « les systèmes » désignent les procédures officielles (ce qui doit être fait) tandis que « les pratiques » désignent les véritables modalités de travail informelles (ce qui se fait). Les deux termes sont employés ensemble, la plupart du temps, mais ils ne sont pas synonymes.

40. **Assurance**. L'examinateur fournit au conseil d'administration une opinion, à savoir si les systèmes et les pratiques fournissent l'assurance raisonnable que les objectifs de contrôle législatif ont été atteints au cours de la période d'examen.

41. L'examen spécial n'est pas une vérification du conseil d'administration ni de son rôle, mais plutôt un examen des systèmes et des pratiques nécessaires pour fournir l'assurance raisonnable que les résultats souhaités sont atteints. Autrement dit, l'examinateur fournit au conseil d'administration l'assurance que les gestionnaires auxquels il a délégué le pouvoir de gérer jouent leur rôle en évaluant si les systèmes et les pratiques requis sont en place. L'examinateur fait rapport au conseil d'administration et peut faire des observations sur la qualité de l'information qui lui est fournie, mais il ne peut attester de la qualité du conseil.

42. **Restrictions**. Selon l'article 145 de la LGFP, l'examinateur n'est pas autorisé à exprimer son opinion sur le bien–fondé des questions de politique, notamment sur :

- les buts de la société ou les limites quant aux activités qu'elle peut exercer, tels qu'ils figurent dans sa charte;
- les objectifs de la société;
- les décisions touchant les activités ou les orientations de la société prises par celle–ci ou le gouvernement du Canada.

43. Ces dispositions sont motivées par la crainte que le vérificateur, avec le recul, présume des intentions de la direction de la société, du conseil d'administration ou même du gouvernement concernant les décisions prises en matière de politique. L'examinateur doit plutôt exprimer son opinion quant à la mise en œuvre économique, efficiente et efficace des politiques, en tenant bien compte du contrôle et de la protection des actifs. Il s'agit d'une restriction sur le genre d'opinion qui peut être formulée, qui ne devrait pas limiter les secteurs soumis à l'examen. Par exemple, l'examinateur peut se pencher sur la façon dont les décisions stratégiques sont prises et indiquer quels renseignements sont utilisés dans la prise de décisions, mais sans faire de commentaires sur le bien–fondé des décisions en matière de politique. Cependant, rien n'empêche l'examinateur d'indiquer si les décisions mènent à des opérations qui laissent à désirer au chapitre de l'efficience, de l'économie et de l'efficacité.

Caractéristiques des examens spéciaux

44. **Caractéristiques générales**. Un examen spécial constitue une forme de vérification de l'optimisation des ressources, sauf qu'il donne lieu à une opinion. Dans

l'opinion d'un examen spécial, l'examinateur déclare qu'à l'exception des écarts signalés et communiqués, il n'existe pas d'écarts par rapport aux critères qui motiveraient l'examinateur à signaler une lacune importante. La nature de l'opinion reflète les exigences de la LGFP.

45. Il existe aussi une différence entre la vérification annuelle et l'examen spécial, même s'ils sont tous deux des vérifications d'étendue non limitée. Dans une vérification annuelle, l'opinion porte sur la situation financière et les résultats financiers de la société, tandis que dans un examen spécial, elle porte sur la réalisation des objectifs de contrôle législatif au moyen des systèmes et pratiques de la société. De plus, dans un examen spécial, il n'y a pas de déclaration explicite de la direction, comme dans une vérification annuelle (c'est-à-dire la déclaration de la direction qui se trouve dans les états financiers).

46. Le fait que cette opinion unique soit exigée a un effet direct sur la méthode générale utilisée pour les examens spéciaux. Puisqu'il faut formuler une opinion, l'équipe d'examen spécial commence normalement par acquérir une connaissance générale de l'ensemble de l'entité. Parce que l'opinion exprimée dans l'examen doit toucher l'organisation dans son ensemble, la justification du choix des systèmes et pratiques soumis à un examen approfondi constitue une partie très importante des éléments probants.

47. Il y a de nombreuses ressemblances et différences entre les examens spéciaux, d'autres types de vérification de l'optimisation des ressources (VOR) et les vérifications annuelles (voir la **Pièce 5**). Ces caractéristiques sont exposées ci-après.

Pièce 5

Comparaison des opinions de vérification exprimées sur les sociétés d'État

	VOR	Examen spécial	Vérification annuelle
Mandat	Loi sur le VG	LGFP	LGFP
Destinataire du rapport	Parlement	Conseil d'administration (directement), autres exceptionnellement, ministre et Parlement (indirectement)	Ministre et Parlement
Étendue de l'opinion	Sélective	Non limitée	Non limitée
Nature de l'opinion	Conclusions sur les objectifs de la vérification	Opinion	Opinion
Type de rapport	Rapport personnalisé	Rapport type et personnalisé	Rapport type

Norme de comparaison	Appréciation directe en fonction de critères	Appréciation directe en fonction de critères	Attestation des états financiers en fonction des PCGR Appréciation directe de la conformité
Utilisation du travail du vérificateur interne	Optionnelle	Nécessaire (dans la mesure jugée utile)	Nécessaire (dans la mesure jugée utile)
Fréquence	Variable	Au moins une fois tous les cinq ans	Chaque année
Normes de vérification	Normes de VOR du BVG	Normes relatives aux missions de certification de l'ICCA	Normes de vérification généralement reconnues (NVGR) de l'ICCA

48. Le **mandat du vérificateur** pour les examens spéciaux et les vérifications annuelles des sociétés d'État vient de la LGFP. Les vérifications de l'optimisation des ressources, outre les examens spéciaux, sont prévues dans la *Loi sur le vérificateur général*. Le mandat concernant l'efficacité diffère aussi quelque peu. Une VOR effectuée aux termes de la *Loi sur le vérificateur général* a trait à la présence de procédures pour mesurer l'efficacité et en rendre compte; cependant, en vertu de la LGFP, l'examinateur formule une opinion, à savoir s'il existe une assurance raisonnable que les opérations se déroulent avec efficacité.

49. Le principal **destinataire du rapport d'examen spécial** est le conseil d'administration puisque le conseil est responsable de la gestion de la société (article 109 de la LGFP). Ce rapport est transmis à d'autres instances que le conseil d'administration uniquement dans des circonstances exceptionnelles. Dans le cas des sociétés nommées dans l'annexe III–I de la LGFP, les résultats peuvent être communiqués au ministre de tutelle ou au Parlement. De plus, le Bureau rend compte au Parlement au moyen des chapitres du *Rapport du vérificateur général* du processus d'examen spécial, ainsi que des résultats d'ensemble des examens spéciaux.

50. **L'étendue de l'opinion** est plus vaste pour un examen spécial que pour les autres types de VOR. Les autres types de rapport de VOR présentent les conclusions par rapport aux objectifs de la vérification (c'est–à–dire qu'une conclusion d'étendue sélective est donnée). Cependant, dans un examen spécial, l'examinateur doit donner une opinion sur l'ensemble des systèmes et des pratiques qui sont (ou qui devraient être) maintenus par la société (c'est–à–dire une opinion d'étendue non limitée). Le rapport de vérification de l'optimisation des ressources, conformément à la *Loi sur le vérificateur général*, est souvent essentiellement un rapport axé sur les lacunes. L'opinion de l'examen spécial, formulée aux termes de la LGFP, est générale dans la mesure où elle fournit une opinion et couvre même les systèmes et les pratiques qui n'ont pas été examinés de façon approfondie.

51. Cependant, étant donné qu'un examen exhaustif n'est ni utile ni efficace, l'examinateur doit déterminer à l'avance quelles lacunes, le cas échéant, pourraient être importantes et concentrer ses travaux dans ces domaines particuliers. L'examinateur se concentre donc sur les secteurs de risque et les systèmes et pratiques connexes. En même temps, il est important de conserver une vue d'ensemble de la société tout au long de l'examen spécial.

52. **Type de rapport.** Pour les autres types de VOR, il n'existe pas de libellé type pour le rapport. Pour les examens spéciaux, comme la LGFP exige certaines déclarations de l'examinateur en ce qui concerne les critères, les lacunes importantes et la mesure dans laquelle il a utilisé les travaux de la vérification interne, le Bureau a établi un modèle pour certaines parties du rapport. (Voir l'Annexe 3.) Outre cela, la loi ne prévoit pas de type de rapport particulier. Cependant, le Bureau a pour pratique de délivrer un rapport détaillé qui comprend les questions exigées par la loi, mais qui va au–delà des questions minimales et qui discute du contexte global et des répercussions des lacunes importantes ainsi que d'autres questions qui pourraient avoir une importance relative. En produisant un rapport d'examen spécial détaillé, le Bureau cherche à respecter l'obligation que lui impose la loi et à ajouter de la valeur à la société.

53. **Appréciation directe en fonction des critères.** Pour toutes les VOR, y compris les examens spéciaux, le vérificateur rend compte directement, en fonction des critères établis, plutôt que de certifier un rapport préparé par la direction, comme c'est le cas d'une vérification des états financiers. Contrairement à la vérification des états financiers, qui est fondée sur les principes comptables généralement reconnus, le responsable d'un examen spécial ou d'une VOR doit établir des critères pertinents et appropriés, puisqu'il n'existe aucun principe de gestion généralement reconnu. Par conséquent, le Bureau, de concert avec la société, établit des critères particuliers pour chaque examen. Le Bureau établit ces critères en fonction de sa connaissance et de son expérience de la VOR, des exigences législatives ou réglementaires et des normes et des pratiques suivies par la société et d'autres organisations, et de la littérature professionnelle.

54. La **vérification interne.** Il faut utiliser les travaux de vérification interne dans la mesure du possible pour les vérifications annuelles et les examens spéciaux (comme le prévoit la LGFP), alors que la loi ne l'exige pas pour les VOR.

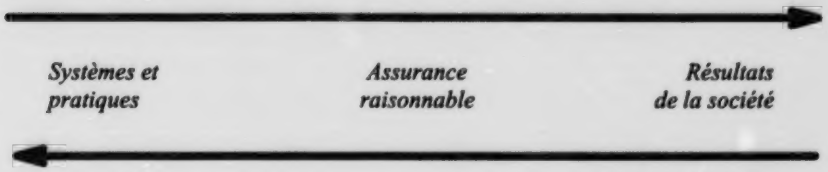
Examen axé sur les résultats

55. Comme les systèmes et les pratiques ne sont pas des fins en soi, ils doivent être jugés par leur capacité d'atteindre ces fins. En d'autres mots, la fonction des systèmes et des pratiques est de permettre l'atteinte des résultats privilégiés. L'opinion de l'examen spécial porte sur la question de savoir si les systèmes et les pratiques fournissent l'assurance raisonnable que la société a atteint les résultats prévus (correspond généralement à la réalisation des objectifs de contrôle législatif, au déroulement efficace des opérations, à la protection et au contrôle des actifs et à la gestion économique et efficiente des ressources).

56. En observant la **Pièce 6**, de droite à gauche (examen axé sur les résultats), l'examinateur commencerait par les objectifs de contrôle législatif – les résultats que les systèmes et les pratiques visent à obtenir – et se demanderait si, en fait, ces résultats SONT obtenus. S'ils ne le sont pas, il déterminerait la cause (c'est–à–dire le système ou la pratique qui est lacunaire ou absente) et la signalerait, dans son ensemble ou en partie, comme étant une lacune importante.

Pièce 6

Examen axé sur les systèmes



Examen axé sur les résultats

57. En examinant la **Pièce 6** de gauche à droite (examen axé sur les systèmes), l'examinateur évaluerait les systèmes et les pratiques pour déterminer si les objectifs de contrôle législatif sont atteints. S'il constatait des lacunes dans les systèmes ou les pratiques, il déterminerait leur répercussion sur les objectifs de contrôle législatif pour établir l'importance relative de ces lacunes.

58. L'examen axé sur les résultats et l'examen axé sur les systèmes sont étroitement liés et ils ne diffèrent qu'au chapitre de l'accent adopté. En théorie, les deux méthodes devraient permettre à l'examinateur d'en arriver à la même opinion. Cependant, le Bureau a déterminé que la méthode axée sur les résultats produit une vérification plus efficace et permet une meilleure utilisation des ressources. Par ailleurs, il est admis que la méthode axée sur les résultats fait beaucoup appel au jugement et exige une expérience de vérification pertinente et considérable.

59. Le Bureau a choisi d'adopter la méthode axée sur les résultats pour les raisons suivantes :

- elle oriente l'examinateur vers des secteurs où les lacunes, le cas échéant, pourraient être importantes;
- elle est généralement moins coûteuse, puisque seuls les systèmes et les pratiques essentiels à l'obtention des résultats prévus sont examinés de façon approfondie;
- elle présente plus d'intérêt pour le conseil d'administration et la haute direction parce qu'elle met l'accent sur les questions qui influent sur la réussite de la société;
- il est plus facile d'évaluer l'importance relative des résultats de la vérification en démontrant leur répercussion sur l'obtention des résultats prévus et, partant, des objectifs de contrôle législatif.

60. Pour être axé sur les résultats, l'examen spécial doit commencer par une compréhension claire des résultats souhaités. Quels résultats la société doit–elle obtenir pour réussir (c'est–à–dire pour s'acquitter de son mandat de façon économique et efficiente)?

Importance relative

61. La LGFP ne définit pas ce qu'est une « lacune importante »; elle indique simplement que les lacunes seront déterminées en fonction des critères. Les normes de l'ICCA sont présentées dans la **Pièce 7**.

62. L'importance relative est affaire de jugement et dépend des circonstances particulières. Il faut garder à l'esprit qui sont les destinataires du rapport. Dans un

examen spécial, on juge l'importance relative d'une question sur la mesure dans laquelle elle pourrait toucher ou inquiéter le conseil d'administration, le ministre de tutelle ou le Parlement. La répercussion d'une lacune est également un facteur à considérer. Dans un examen spécial, on devrait pouvoir démontrer l'incidence de la lacune sur la réalisation des objectifs de contrôle législatif (ou les résultats clés de la société). Les questions susceptibles de préoccuper le conseil d'administration, le ministre de tutelle ou le Parlement touchent de grands enjeux et seront vraisemblablement peu nombreuses.

Assurance raisonnable

63. L'utilisation des termes « assurance raisonnable » et « lacune importante » dans l'opinion porte à croire que l'examinateur doit exercer son jugement. L'examinateur juge quels sont les contrôles qui sont adéquats, compte tenu de la probabilité et de l'ampleur des risques potentiels par rapport aux résultats. Les systèmes et pratiques de la société doivent fournir l'assurance raisonnable que les résultats clés de la société sont atteints. Une assurance raisonnable suppose que le coût de la gestion des risques n'est pas supérieur aux avantages que celle–ci pourrait procurer.

64. Ainsi, une assurance raisonnable suppose un degré satisfaisant de confiance compte tenu des coûts, des avantages et des risques, mais elle ne signifie pas une assurance absolue ni totale. La société (le conseil d'administration) doit prendre des mesures pour contrôler les conséquences dans une fourchette acceptable pendant une période de temps acceptable, mais elle ne peut garantir qu'il n'y aura jamais de conséquences en dehors de cette fourchette. L'examinateur détermine ce qui constitue une « fourchette acceptable » de conséquences pour une période de temps « acceptable » dans chaque cas, selon la situation particulière de la société examinée (p. ex. les normes de l'industrie, les risques perçus et les incitatifs).

65. En outre, l'examinateur doit trouver un compromis entre

Pièce 7

Directives sur l'importance relative – Norme SP6410 de l'ICCA

Dans le contexte de la vérification de l'optimisation des ressources, il faut tenir compte de considérations particulières en matière d'importance relative, dont les suivantes :

a) **L'importance financière**. Généralement, là où les flux de trésorerie et les montants sont considérables, une plus grande attention est requise.

b) **L'importance.** Les entités ont des programmes ou des activités qui sont essentiels à la réalisation de leurs objectifs.

c) **La répercussion économique, sociale et environnementale.** Un projet ou un programme de l'entité peut toucher une portion élevée de la population ou avoir une répercussion sur l'environnement, même si le budget qui lui est attribué est relativement faible.

d) **Les mesures prises par les dirigeants concernant les problèmes soulevés antérieurement.** Le vérificateur peut accorder une plus grande attention aux secteurs où la direction n'a pas apporté des améliorations susceptibles de résoudre les problèmes importants soulevés lors de vérifications ou d'études antérieures.

e) **L'intérêt suscité par les questions.** Cet intérêt peut être manifesté par le corps législatif ou une autre instance supérieure, par les dirigeants de l'entité ou par le public. Si l'élément suscite de l'intérêt, le vérificateur devra se demander s'il convient de l'inclure dans la vérification.

f) **La répercussion d'une fonction centralisée.** Les services d'établissement du budget, les services de la paye, des paiements, des ressources humaines, de la gestion des biens et de l'administration sont des exemples de fonctions centralisées. La répercussion de ces fonctions sur des entités ou parties d'entité peut être plus importante que ne le laissent croire la taille ou la nature des services centralisés en cause.

l'exigence de recueillir suffisamment d'éléments probants pour exprimer une opinion et le coût de l'obtention des éléments probants. Dans son opinion, l'examinateur indique s'il peut fournir l'assurance raisonnable que les systèmes et les pratiques sont exempts de lacunes importantes.

Assurance de niveau vérification

66. Il faut une assurance de niveau vérification pour les examens spéciaux. L'assurance exprime la mesure dans laquelle l'examinateur est certain que le rapport n'est pas incorrect ou trompeur. L'assurance de niveau vérification est fondée sur la solidité des éléments probants qui étayent les conclusions.

67. Pour obtenir le degré souhaité d'assurance, il faut trouver un équilibre entre le risque de ne pas signaler une lacune importante et le coût de la collecte des éléments probants. Le coût ne devrait pas être le principal facteur pour déterminer l'étendue des travaux d'examen, mais le directeur principal de la vérification doit néanmoins tenir compte des ressources nécessaires et chercher à obtenir le degré d'assurance souhaité au coût minimal. Cet équilibre est déterminé de concert avec le VGA.

68. Les normes relatives aux missions de certification de l'ICCA permettent de fournir deux niveaux différents d'assurance. Aux termes de la LGFP, les examens spéciaux doivent fournir une assurance de niveau vérification.

Aperçu du processus d'examen spécial

69. À l'instar des autres genres de vérification, l'examen spécial comprend trois phases : la planification, l'exécution et le rapport. La planification est particulièrement importante dans le cas d'un examen spécial, puisqu'on ne choisira d'examiner en profondeur que certains systèmes et pratiques. Parmi les éléments probants figure en bonne place l'information consignée en dossier à l'appui de la connaissance approfondie de la société et de son environnement, et la justification du choix des systèmes et pratiques qui seront examinés en profondeur.

70. Voici les aspects de l'examen pour lesquels le jugement est essentiel (voir l'illustration à la **Pièce 8** – et dans les chapitres suivants) :

- **Connaissance des activités de l'entité.** La connaissance du mandat et des objectifs de la société, des résultats prévus pour la société et atteints, du profil de risque, des activités et de l'environnement constituent le point de départ du reste de l'examen spécial.
- **Détermination et évaluation des risques.** À partir de la connaissance des activités de l'entité, l'équipe d'examen doit cerner les risques susceptibles d'empêcher la société d'atteindre les résultats prévus.
- **Choix des principaux secteurs (systèmes et pratiques).** La prochaine étape consiste à recenser les systèmes et les pratiques qui gèrent les risques moyens à élevés (c'est–à–dire les systèmes et les pratiques où des lacunes, le cas échéant, pourraient avoir une importance relative).
- **Choix des critères pertinents.** Les critères doivent être liés au but global de l'examen spécial et doivent présenter de l'intérêt pour le conseil d'administration. Le jugement quant à la pertinence des critères est extrêmement important, puisque les critères choisis orientent le travail et le rapport de vérification qui s'ensuivent.
- **Évaluation des systèmes et des pratiques par rapport aux critères et détermination de l'importance relative des lacunes.** Le dernier aspect de

l'examen où le jugement de l'examinateur est essentiel consiste à déterminer si les critères sont atteints et à évaluer l'importance relative de toutes les lacunes cernées. Il faut alors déterminer si le rapport doit être communiqué à une instance supérieure au conseil d'administration, soit au ministre de tutelle ou au Parlement.

Analyse des risques

71. Après la collecte et l'analyse de l'information sur le mandat et les objectifs, l'environnement externe, les activités et la régie de la société, l'examinateur doit déterminer et considérer les principaux résultats à moyen et à long terme que la société doit obtenir pour réussir. Avec cette connaissance, il effectue une analyse des risques afin de déterminer les risques importants que pose l'atteinte des résultats prévus et, par conséquent, les secteurs qui doivent être bien gérés pour minimiser ces risques.

72. L'analyse des risques porte sur deux types de risques :

- les risques généraux, définis aux fins de l'examen spécial comme étant tout événement susceptible d'empêcher la société d'atteindre les résultats prévus (ces risques comprennent les risques globaux, stratégiques et opérationnels);

- le risque inhérent, défini aux fins de l'examen spécial comme étant la probabilité qu'un événement se produise et ses conséquences.

73. Dans le cas des événements où le risque inhérent est jugé suffisamment important, l'examinateur détermine les « principaux secteurs », c'est–à–dire qu'il détermine les principaux systèmes et pratiques qui seront soumis à un examen approfondi.

Comités consultatifs

74. Le comité consultatif de l'examen spécial est un élément essentiel du Système de gestion de la qualité des examens spéciaux du Bureau. Les membres du comité sont consultés au moins deux fois pendant l'examen spécial, et parfois plus souvent lorsqu'il s'agit d'examens spéciaux de plus grande envergure, au sujet du plan et des conclusions préliminaires de l'examen ainsi que des questions litigieuses et des stratégies de rapport.

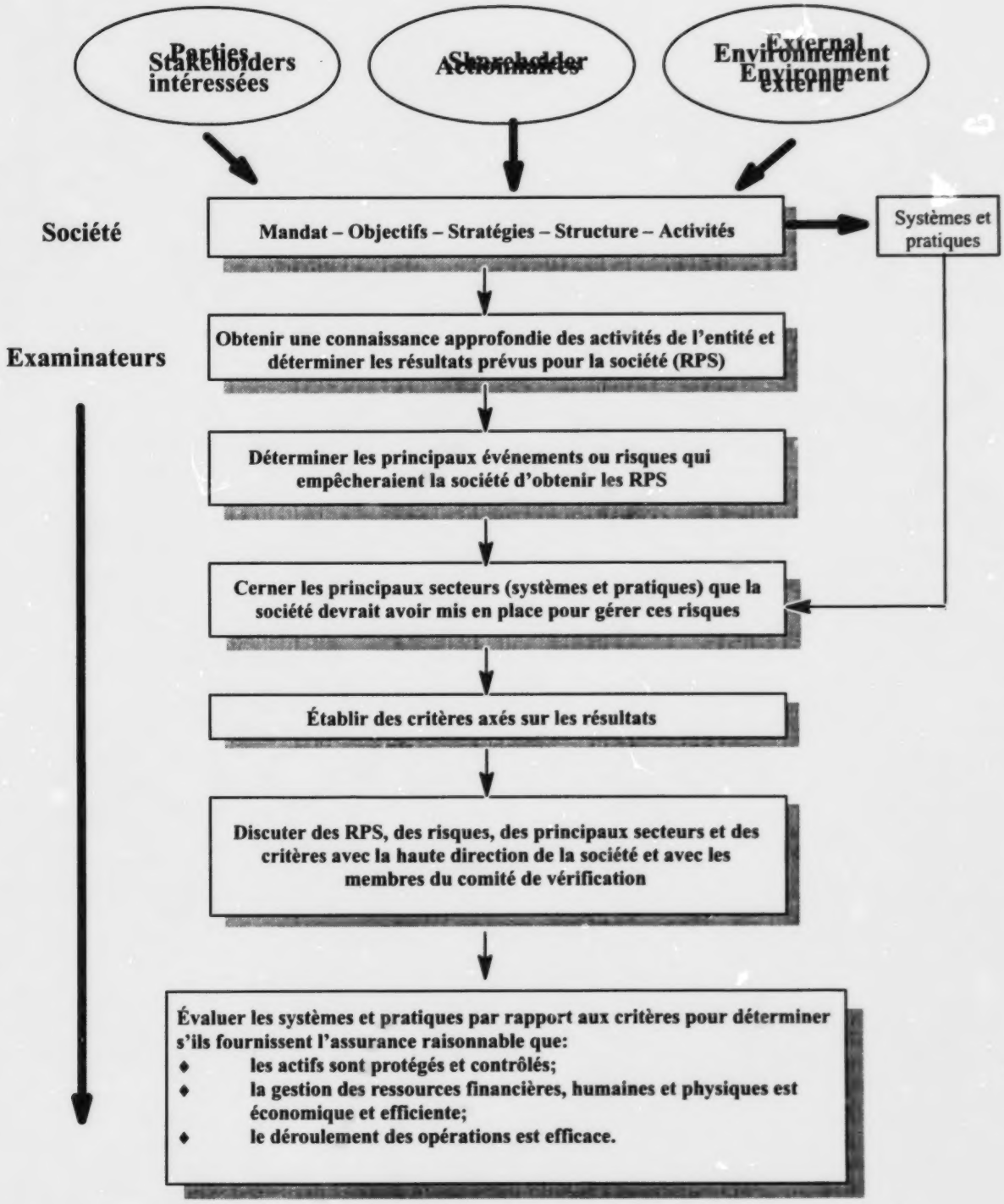
75. Le recours aux comités législatifs n'est pas une exigence législative, mais il reflète le désir du Bureau de veiller à ce que des personnes ayant des compétences et une expérience pertinentes participent à l'examen. La plupart des comités consultatifs sont composés du président, d'au moins deux membres de l'extérieur du Bureau et de deux ou trois membres du Bureau. Les membres du comité sont choisis en fonction de leur contribution éventuelle à un examen particulier, compte tenu de leur connaissance interne du sujet, de leurs compétences, de leur savoir–faire et de leur expérience.

Système et pratiques de gestion de la qualité pour les examens spéciaux

76. L'une des principales stratégies du Bureau du vérificateur général est de mettre en œuvre et d'appliquer un système de gestion de la qualité (SGQ) concerté et efficient pour tous les produits du BVG. **L'Annexe 1** présente les éléments de gestion de la qualité des examens spéciaux ainsi que les principaux instruments et pratiques du Bureau.

Pièce 8

Aperçu des principaux éléments de l'examen spécial



3 *Exigences de conformité des examens spéciaux*

Observations générales

77. L'examen spécial est soumis à des politiques uniques ainsi qu'à plusieurs autres politiques et normes, internes et externes, qui sont communes aux autres gammes de produits du Bureau. Nous présentons dans ce chapitre les politiques d'examen spécial qui seront décrites plus en détail et interprétées dans le Manuel ainsi que les points saillants des autres exigences de conformité.

Politiques d'examen spécial

78. Tous les praticiens du Bureau doivent respecter les dispositions de la loi qui s'appliquent à chacune des gammes de produits, le Cadre stratégique du BVG, le *Code de déontologie* du BVG et les normes de vérification de l'ICCA. Les politiques décrites ci-dessous définissent les attentes en matière de pratiques qui complètent ou précisent ces exigences.

Politiques générales	
1.	Lorsqu'ils effectuent des examens spéciaux, les praticiens du Bureau doivent respecter les normes relatives aux missions de certification de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), les politiques d'examen spécial, les politiques communes du Manuel de vérification intégrée (MVI) et la méthode d'examen spécial du BVG. Tout écart doit être approuvé par le directeur principal chargé de l'examen et le vérificateur général adjoint (VGA) responsable.
2.	S'il y a lieu, le Bureau doit obtenir l'autorisation d'entreprendre l'examen spécial. Cette autorisation est un décret en vertu de l'article 11 de la *Loi sur le vérificateur général*, pour les sociétés d'État exemptées, ou un décret en vertu du paragraphe 142(2) de la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP), lorsqu'un seul des deux vérificateurs conjoints doit être l'examinateur.
3.	Lorsque le Bureau participe à un examen spécial conjoint, l'équipe chargée de l'examen doit veiller à ce que les travaux effectués par l'examinateur conjoint soient suffisants et adéquats pour étayer le rapport conjoint.
4.	Dans le cadre de la connaissance permanente qu'elle doit avoir de la société, l'équipe d'examen doit s'enquérir des mesures prises par la société pour combler les lacunes importantes signalées lors des examens antérieurs.
5.	L'équipe d'examen doit obtenir en temps opportun des commentaires du conseil d'administration et de la haute direction de la société d'État sur le processus et les résultats de l'examen spécial.
6.	L'équipe d'examen doit posséder une connaissance suffisante des activités de la société et du secteur d'activité dans lequel elle évolue pour garantir un examen efficient et efficace et axé sur l'importance relative et les résultats.

Politiques concernant les consultations
7. "Lorsque le Bureau est le vérificateur attitré d'une société d'État et que le Conseil d'administration de cette société lui demande, par voie de résolution, d'effectuer le suivi d'un examen spécial, l'acceptation du mandat doit être approuvée par le Conseil de direction qui appuiera sa décision sur toutes les questions pertinentes, entre autres, la disponibilité des ressources. On doit étayer les modalités de la mission dans une lettre à cet effet et fournir une assurance de niveau vérification dans le rapport de suivi présenté au Conseil d'administration."
8. Le comité consultatif (spécialistes internes et externes et personnel de niveau supérieur du Bureau), les responsables de secteurs fonctionnels (RSF) compétents et le second réviseur doivent être consultés lorsque l'équipe est aux prises avec des questions inhabituelles, complexes ou controversées ou avec des questions nécessitant des connaissances ou une expérience spécialisées. L'équipe d'examen doit obtenir, à tout le moins, leur participation aux périodes critiques suivantes : • phase de la planification : au moment de discuter des résultats prévus pour la société, des risques, des secteurs clés et des critères d'examen, et d'élaborer le plan d'examen; • phases d'exécution et de rapport : au moment de discuter de l'importance relative des lacunes et des stratégies de rapport, et d'élaborer le rapport d'examen spécial détaillé.
9. L'équipe d'examen doit tenir la société informée de l'existence de questions d'examen spécial délicates et des conclusions qu'elle a tirées à leur sujet.
Politiques concernant la phase de planification
10. Le directeur principal doit participer activement à toutes les décisions de planification stratégique essentielles, y compris la détermination des résultats prévus pour la société, l'évaluation des risques, la détermination des secteurs clés qui seront soumis à un examen détaillé et l'élaboration des critères axés sur les résultats. Ces décisions essentielles, qui font appel au jugement, doivent être consignées adéquatement en dossier et révisées par le VGA.
11. L'opinion d'examen porte sur toute la société, mais l'examen doit cibler des secteurs clés essentiels à l'atteinte des résultats prévus pour la société, déterminés au moyen d'une analyse des risques.
12. Les critères doivent être axés sur les résultats et décrire, s'il y a lieu, les résultats que la société doit obtenir grâce à ses systèmes et pratiques.
Politiques concernant la phase d'exécution
13. L'équipe d'examen doit préparer des plans et des programmes d'examen détaillés, énonçant les sous–critères ou les procédés de vérification qui permettront d'atteindre les objectifs d'examen et de garantir la collecte d'éléments probants suffisants et adéquats. Le directeur principal responsable de l'examen doit approuver ces plans, et tout changement important s'il y a lieu, avant qu'ils ne soient exécutés.
14. L'équipe d'examen doit recueillir des éléments probants suffisants et adéquats pour étayer ses constatations et ses conclusions sur la mesure dans laquelle les critères sont atteints.

Politiques concernant la phase du rapport
15. Quand l'un ou plusieurs critères ne sont pas atteints, mettant en jeu l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs de contrôle législatif, l'équipe d'examen doit signaler une lacune importante.
16. Les constatations de l'examen sont communiquées à un niveau supérieur au conseil d'administration de la société d'État si, de l'avis du vérificateur général, elles doivent être portées à l'attention du ministre ou du Parlement.
17. Un mémoire d'approbation du rapport d'examen spécial doit être préparé suivant la présentation approuvée et être signé par le directeur principal responsable de l'examen, le VGA responsable, le SVG et le vérificateur général pour documenter l'achèvement et l'approbation de l'examen.
18. L'équipe d'examen doit produire sans tarder un rapport d'examen spécial détaillé. En cas de lacunes importantes, l'équipe doit décrire le problème, sa cause et sa répercussion.
19. L'équipe d'examen doit sans tarder, le cas échéant, fournir à la société toute autre information pertinente qu'elle a recueillie au cours de l'examen.

Tableau de conformité comparatif

79. La **Pièce 9** résume les exigences de conformité des principales gammes de produits du Bureau, y compris les examens spéciaux.

- **À tout le moins**, les praticiens doivent respecter la méthode et les pratiques (décrites dans le présent manuel et dans le SIES) concernant :

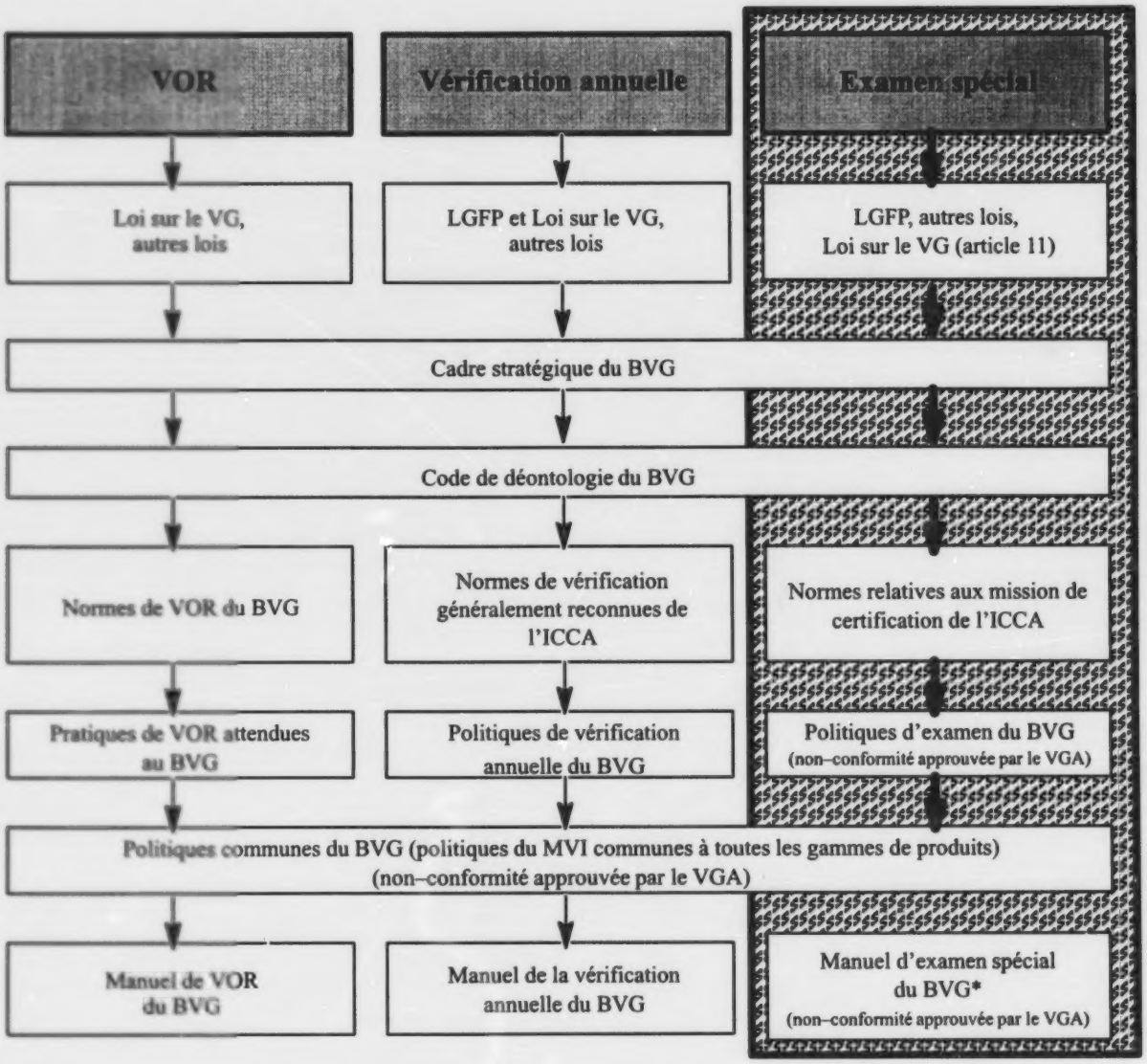
- l'utilisation des modèles « standards » approuvés pour le plan d'examen spécial, le rapport d'examen spécial et le mémoire d'approbation du rapport (MAR);
- les secteurs d'examen essentiels suivants qui font appel au jugement :
  - connaissance des activités;
  - détermination des résultats prévus pour la société;
  - détermination des principaux risques liés aux résultats prévus pour la société;
  - détermination des secteurs clés (systèmes et pratiques) qui seront soumis à un examen détaillé ou approfondi;
  - établissement des critères appropriés, axés sur les résultats;
  - évaluation et communication des lacunes (y compris la définition du problème et la détermination de ses causes et de ses répercussions).

Loi sur la gestion des finances publiques (LGFP)

80. Les principaux articles suivants de la partie X de la LGFP sont pertinents pour les examens spéciaux :

- Exemption – article 85
- Systèmes et pratiques que la société d'État doit avoir en place – article 131
- Plan d'entreprise et budgets – articles 122 à 125
- Rapport annuel – article 150
- Vérification interne et utilisation des données de celle-ci – paragraphes 131(3) et 138(5)
- Nomination de l'examinateur – article 142

Pièce 9



- Accès aux renseignements – article 144
- Examens spéciaux et périodicité – paragraphes 138(1) et (2)
- Plan et critères d'examen spécial au comité de vérification – paragraphes 138(3) et (4)
- Rapport d'examen spécial au conseil d'administration, au ministre de tutelle et au Parlement – articles 139 à 141
- Restrictions quant à l'opinion de l'examinateur – questions de politique – article 145

Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) – Normes relatives aux missions de certification (chapitre 5025)

- Le praticien doit être raisonnablement fondé à croire que la mission pourra être menée à bien en conformité avec les normes.
- La direction reconnaît sa responsabilité.
- La mission doit être exécutée avec diligence et objectivité.
- Le praticien doit avoir une compétence professionnelle adéquate à l'exécution de ce type de mission.
- L'équipe doit avoir une connaissance collective adéquate des éléments considérés.
- L'équipe doit identifier et établir des critères valables pour l'évaluation des éléments considérés et s'appuyer sur ces critères pour formuler sa conclusion.
- Les plans de travail doivent être adéquats et la supervision convenable.
- Le praticien doit tenir compte de la notion de significativité (ou d'importance relative).
- Le praticien doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour servir de fondement raisonnable à la conclusion exprimée.
- Les normes de rapport.

81. Les autres chapitres pertinents sont les suivants :

- Chapitre 5050 : Utilisation des travaux de vérification interne
- Chapitre SP 5400 : Vérification de l'optimisation des ressources dans le secteur public
- Chapitre SP 6410 : Planification – mission de VOR
- Chapitre SP 6420 : Connaissance de l'entité à vérifier – planification des missions de vérification de l'optimisation des ressources
- Chapitre SP 6430 : Engagement de spécialistes et utilisation de leur travail – missions de VOR

Planification de l'examen spécial

Politiques

82. Tous les praticiens du Bureau doivent respecter les dispositions de la loi qui s'appliquent à chacune des gammes de produits, le Cadre stratégique du BVG, le *Code de déontologie* du BVG et les normes de vérification de l'ICCA. Les politiques décrites ci–dessous définissent les attentes en matière de pratiques qui complètent ou précisent ces exigences.

Politiques générales
• Lorsqu'ils effectuent des examens spéciaux, les praticiens du Bureau doivent respecter les normes relatives aux missions de certification de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), les politiques d'examen spécial, les politiques communes du Manuel de vérification intégrée (MVI) et la méthode d'examen spécial du BVG. Tout écart doit être approuvé par le directeur principal chargé de l'examen et le vérificateur général adjoint (VGA) responsable.
• S'il y a lieu, le Bureau doit obtenir l'autorisation d'entreprendre l'examen spécial. Cette autorisation est un décret en vertu de l'article 11 de la *Loi sur le vérificateur général,* pour les sociétés d'État exemptées, ou un décret en vertu du paragraphe 142(2) de la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP), lorsqu'un seul des deux vérificateurs conjoints doit être l'examinateur.
• Lorsque le Bureau participe à un examen spécial conjoint, l'équipe chargée de l'examen doit veiller à ce que les travaux effectués par l'examinateur conjoint soient suffisants et adéquats pour étayer le rapport conjoint.
• Dans le cadre de la connaissance permanente qu'elle doit avoir de la société, l'équipe d'examen doit s'enquérir des mesures prises par la société pour *combler les lacunes importantes signalées* lors des examens antérieurs.
• L'équipe d'examen doit obtenir en temps opportun des commentaires du conseil d'administration *et de la haute direction de* la société d'État sur le processus et les résultats de l'examen spécial.
• L'équipe d'examen doit posséder une connaissance suffisante des activités de la société et du secteur d'activité dans lequel elle évolue pour garantir un examen efficient et efficace et axé sur l'importance relative et les résultats.

Politiques concernant les consultations

• Le comité consultatif (spécialistes internes et externes et personnel de niveau supérieur du Bureau), les responsables de secteurs fonctionnels (RSF) compétents et le second réviseur doivent être consultés lorsque l'équipe est aux prises avec des questions inhabituelles, complexes ou controversées ou avec des questions nécessitant des connaissances ou une expérience spécialisées. L'équipe d'examen doit obtenir, à tout le moins, leur participation aux périodes critiques suivantes :
  • phase de la planification : au moment de discuter des résultats prévus pour la société, des risques, des secteurs clés et des critères d'examen, et d'élaborer le plan d'examen;
  • phases d'exécution et de rapport : au moment de discuter de l'importance relative des lacunes et des stratégies de rapport, et d'élaborer le rapport d'examen spécial détaillé.
• L'équipe d'examen doit tenir la société informée de l'existence de questions d'examen spécial délicates et des conclusions qu'elle a tirées à leur sujet.

Politiques concernant la phase de planification
• Le directeur principal doit participer activement à toutes les décisions de planification stratégique essentielles, y compris la détermination des résultats prévus pour la société, l'évaluation des risques, la détermination des secteurs clés qui seront soumis à un examen détaillé et l'élaboration des critères axés sur les résultats. Ces décisions essentielles, qui font appel au jugement, doivent être consignées adéquatement en dossier et révisées par le VGA. • L'opinion d'examen porte sur toute la société, mais l'examen doit cibler des secteurs clés essentiels à l'atteinte des résultats prévus pour la société, déterminés au moyen d'une analyse des risques. • Les critères doivent être axés sur les résultats et décrire, s'il y a lieu, les résultats que la société doit obtenir grâce à ses systèmes et pratiques.

4 La planification et l'orientation sur les résultats

La planification

83. Les principales étapes de la planification d'un examen spécial sont les suivantes :

- acquérir une connaissance suffisante de l'entité et de son mandat, de ses objectifs, des résultats prévus, de son organisation et de l'environnement dans lequel elle évolue – au moyen d'entrevues, de l'examen de documents clés et de la consultation des parties intéressées, des membres du conseil d'administration et de la direction de la société (voir le chapitre 5);
- déterminer les résultats prévus pour la société (RPS), les principaux risques/événements et les principaux secteurs (ou systèmes et pratiques) qui seront examinés en profondeur (voir le chapitre 6);
- établir les critères généraux (voir le chapitre 7);
- déterminer quels travaux de vérification interne utiliser;
- préparer l'ébauche du plan d'examen spécial;
- prévoir une réunion du comité consultatif du BVG pour obtenir des conseils sur l'ébauche du plan d'examen spécial.

84. Utilisation des travaux de la vérification interne. Le paragraphe 138(5) de la LGFP exige que l'examinateur se fie à la vérification interne de la société dans la mesure où il le juge possible. À la phase de la planification, l'examinateur acquiert un aperçu de la vérification interne afin d'établir dans l'ensemble la confiance à accorder à la vérification interne et de cerner les projets de vérification interne qui sont pertinents pour l'examen spécial et qui sont susceptibles de fournir les éléments probants nécessaires. L'examinateur devrait effectuer un examen préliminaire de l'étendue, de la conception, de l'objet et des critères des vérifications internes choisies afin de déterminer si elles traitent effectivement de questions pertinentes pour l'examen spécial. Le plan de l'examen devrait décrire le plan d'utilisation des travaux et la portée et l'étendue de l'utilisation prévue pour chaque projet d'examen.

85. Le chapitre 5050 du *Manuel de l'ICCA* exige du praticien qu'il évalue la fonction de vérification interne s'il compte utiliser ses travaux. Le praticien considérera normalement les facteurs suivants : statut de l'organisation, étendue des attributions, connaissances et compétence, et diligence. (Le chapitre 8 traite brièvement de l'évaluation des projets de vérification interne.)

86. Une exemption de la vérification interne peut avoir été accordée à de petites organisations lorsqu'on juge que le coût de la vérification interne dépasse les avantages qu'elle pourrait procurer.

87. Si les exigences relatives à la vérification interne de la LGFP ne sont pas respectées (et que la société n'a pas obtenu d'exemption), l'examinateur doit envisager de signaler cette question dans le rapport annuel du vérificateur, dans une lettre de recommandations ou dans le rapport d'examen spécial.

88. **Ébauche du plan d'examen spécial.** L'un des principaux buts du plan est de mettre en lumière les secteurs d'intérêt choisis et les raisons pour lesquelles ils ont été choisis. Le plan s'adresse à divers destinataires :

- la société d'État – le plan permet aux membres du conseil d'administration et à la haute direction de comprendre les éléments qui seront examinés par les examinateurs et les raisons pour lesquelles ils le seront, et leur fournit l'occasion de faire des commentaires sur le caractère approprié de son contenu, y compris des critères;
- les conseillers internes et externes – le plan donne aux conseillers l'occasion de faire des commentaires sur le caractère approprié des facteurs environnementaux cernés, des principaux secteurs qui seront examinés de façon approfondie, des critères et de l'accent mis sur les résultats;
- l'équipe d'examen spécial – le plan aide l'équipe à cibler les principaux secteurs selon une stratégie axée sur les résultats et à s'entendre sur ces secteurs.

89. Le plan doit être rédigé de façon pratique plutôt que théorique.

90. **Comités consultatifs.** Les comités consultatifs des examens spéciaux sont un élément essentiel du système de gestion de la qualité des examens spéciaux du Bureau. Les membres des comités sont consultés au moins deux fois et parfois davantage pour les examens spéciaux plus complexes. Ils sont consultés à la fin de l'étude préparatoire où ils donnent des conseils sur l'ébauche du plan d'examen spécial, y compris les résultats prévus pour la société, les risques, les principaux secteurs d'intérêt et les critères généraux. Le comité se réunit une deuxième fois à la fin de la phase d'exécution pour donner des conseils sur l'ébauche du rapport d'examen spécial et les constatations proposées, sur les lacunes importantes et, éventuellement, sur la stratégie de rapport. La société d'État est généralement consultée dans le choix des conseillers.

91. Le recours aux comités consultatifs n'est pas une exigence législative, mais il reflète le désir du Bureau de veiller à ce que des personnes ayant des compétences et une expérience pertinentes participent à chaque examen spécial. De plus, le comité consultatif aide à garantir que l'examen soit de la qualité voulue, à ce que les questions pertinentes soient ciblées et à ce que l'examen ajoute de la valeur à la société.

92. Le comité consultatif vise à servir de tribune où l'équipe d'examen peut présenter ses plans et conclusions préliminaires, et discuter de questions litigieuses et de stratégies de rapport. Le comité consultatif conseille le VGA, le directeur principal chargé de l'examen et l'équipe d'examen.

93. Les membres du comité sont généralement invités à donner leur opinion sur :

- l'évaluation par l'équipe de l'environnement dans lequel évolue la société;
- les résultats prévus pour la société et les risques cernés;
- les principaux systèmes et pratiques (principaux secteurs) qui seront examinés de manière approfondie;
- les critères choisis;
- les conclusions tirées à partir des éléments probants réunis;
- la stratégie de rapport à la lumière des lacunes constatées;
- les autres questions découlant de l'examen.

94. La plupart des comités consultatifs sont composés du président, d'au moins deux membres de l'extérieur du Bureau et de deux ou trois membres du Bureau. Les

membres du comité sont choisis en fonction de leur contribution éventuelle à l'examen spécial, compte tenu de leur connaissance interne du sujet, de leurs compétences, de leur savoir–faire et de leur expérience. Le VGA responsable agit comme président, et les autres membres du Bureau comprennent souvent le VG ou le SVG, le second réviseur (directeur principal ou VGA) et d'autres conseillers fonctionnels compétents.

95. **Référence**. Pour mieux connaître le rôle des comités consultatifs, consulter la publication du BVG *Information générale sur les examens spéciaux à l'intention des conseillers*.

Accent mis sur les résultats

96. Lorsqu'il exécute un examen spécial, l'examinateur doit mettre l'accent sur les résultats. Par conséquent, pour choisir les secteurs d'intérêt qui lui permettront de formuler une opinion sur l'atteinte des objectifs de contrôle législatif, l'examinateur doit bien comprendre ce que la société d'État doit réaliser ou très bien exécuter pour réussir.

97. Les techniques suivantes, qui sont axées sur les résultats, aideront à obtenir un examen spécial orienté sur les résultats :

- Acquérir une bonne connaissance des activités de l'entité, notamment :
  - déterminer ce que la société doit réaliser pour réussir (donne lieu à la détermination des résultats prévus pour la société);
  - déterminer les événements importants susceptibles d'empêcher la société de réussir (cerner les événements possibles, évaluer les risques quant à l'ampleur des événements et à leur probabilité, et ne retenir que les secteurs de risque jugés importants (comportant des risques moyens à élevés);
  - déterminer les principaux secteurs (systèmes et pratiques) qui permettraient à la société de gérer les risques déterminés.

- Formuler des critères généraux qui énoncent ce qui est nécessaire pour obtenir des résultats précis, plutôt que d'énoncer comment les principaux secteurs (systèmes et pratiques) devraient être structurés. En d'autres mots, les critères ne devraient pas être axés uniquement sur les processus; ils devraient aussi inclure les résultats attendus.

- Toujours prendre en considération la perspective du conseil d'administration et de la haute direction : déterminer l'information dont ils ont besoin pour prendre les décisions clés ou réussir.

- Cibler les principaux secteurs (systèmes et pratiques) qui sont essentiels à l'atteinte des résultats prévus pour la société. Si l'on juge qu'un secteur n'a qu'une faible incidence possible sur un résultat donné, ce secteur n'est pas important et ne mérite pas d'être examiné de manière approfondie.

- Utiliser des indicateurs de rendement pour faciliter la détermination des principaux secteurs qui doivent être examinés en profondeur.

5 *Connaissance des activités de l'entité et de sa régie*

Introduction

98. Dès le départ, l'examinateur doit mettre l'accent sur l'opinion qui doit être formulée à l'issue de l'examen spécial – une déclaration d'assurance positive, à savoir s'il existe des lacunes importantes qui mettent en péril l'atteinte des objectifs de contrôle législatif.

99. En possédant une connaissance approfondie des activités et de la régie de l'entité, l'examinateur acquiert une connaissance des succès et des échecs de la société, de son environnement, des défis et des possibilités auxquels elle est confrontée. L'examinateur communique constamment la qualité de cette connaissance de nombreuses façons, par exemple, au moyen du plan d'examen spécial remis au conseil d'administration et aux membres du comité consultatif, de notes, de séances d'information et de discussions avec la haute direction, le personnel de l'entité et l'équipe d'examen. La connaissance des activités est la pierre d'assise de la crédibilité de l'examinateur et, par conséquent, du Bureau.

100. Pour arriver à formuler une opinion, l'équipe d'examen doit commencer par acquérir une bonne connaissance des méthodes de fonctionnement et de gestion de la société, afin d'être en mesure de préparer un plan d'examen axé sur les résultats. Il faut pour cela acquérir une connaissance de ce que la société s'efforce de faire, de la façon dont elle s'est structurée pour le faire et de la façon dont elle gère les risques pour obtenir les résultats souhaités.

101. Étant donné l'orientation sur les résultats, l'examinateur doit acquérir une connaissance claire des résultats que la société doit obtenir pour être considérée comme un succès (c'est-à-dire, quels sont les résultats prévus pour la société et quels risques doivent être gérés ou minimisés pour que les résultats puissent être optimisés). La détermination et l'analyse de ces facteurs essentiels au succès sont d'une importance primordiale pour la réussite de l'examen spécial et posent un défi de taille qui exige une connaissance du mandat, de la mission, des objectifs et des stratégies de la société.

102. Cette connaissance aide l'examinateur à prendre des décisions éclairées concernant les aspects de la société qui seront soumis à un examen détaillé. Elle sert également de toile de fond essentielle en regard de laquelle l'examinateur choisit des critères qui conviennent et exerce son jugement professionnel.

103. Le présent chapitre présente le cadre proposé de collecte et d'analyse de l'information sur la société. Il considère l'entité comme un tout intégré et met l'accent sur les résultats à obtenir et les risques à gérer. Un tel cadre, ou modèle, est utile pour choisir, recueillir, consigner en dossier et interpréter l'information pertinente au sujet de la société, de ses activités et de sa structure de régie.

104. À l'aide du cadre, l'examinateur en arrive à des conclusions préliminaires concernant la mesure dans laquelle la société atteint les résultats prévus. La détermination et l'évaluation préliminaire des principaux résultats est fondée sur la connaissance des facteurs suivants :

Planification stratégique et gestion

- Le mandat (y compris son rôle en matière de politique publique), la mission, les objectifs, les buts et les stratégies de la société;
- L'environnement de la société : le secteur dans lequel elle évolue et ses concurrents, les conditions sociales et économiques, les facteurs politiques, les politiques du gouvernement, les relations avec le gouvernement et les autres parties intéressées, la technologie, la mondialisation, la démographie et la géographie;
- La régie de la société;
- La gestion des risques;
- La mesure du rendement et l'information sur le rendement communiquée;
- La vérification interne.

Organisation et culture

- La structure organisationnelle;
- L'environnement décisionnel : les pouvoirs et les responsabilités attribués au sein de la société;
- La philosophie de gestion et le style de direction;
- La transparence, la communication et l'interaction ou collaboration au sein de la société (entre le siège social et les bureaux régionaux et entre les services);
- La culture, les valeurs et l'éthique de la société.

Exploitation

- La production, la gestion et la prestation des produits ou des services;
- La productivité, l'efficience et le niveau de service;
- La recherche et le développement;
- Le marketing et les ventes;
- La production de recettes.

Gestion des ressources

- Les ressources humaines;
- Les ressources financières;
- Les ressources physiques (y compris les immobilisations, la gestion des installations et la gestion des stocks);
- Les systèmes d'information de gestion;
- Les services de soutien;
- La sécurité et l'environnement.

105. Certains de ces facteurs sont exposés plus en détail dans les sections suivantes.

Connaissance du mandat, de la mission et des objectifs de la société

106. **Mandat**. Le mandat d'une société d'État est habituellement énoncé dans sa loi habilitante ou dans son acte constitutif. L'examinateur doit déterminer si le mandat ou la

loi habilitante ont changé depuis le dernier examen spécial. Dans certains cas, le gouvernement a donné une orientation quant à la manière dont la société doit réaliser ses objectifs, sous forme de loi, de règlement, de décret, de décision ou de ligne directrice du Conseil du Trésor, ou encore de façon moins officielle. Ce genre d'orientation peut imposer d'importantes obligations à la société. Le mandat d'une société d'État s'exprime souvent en des termes généraux, en grande partie non quantifiables (par exemple, relever les normes d'habitation ou accroître la compétitivité des produits canadiens).

107. Mission. L'énoncé de mission indique généralement l'orientation générale souhaitée pour l'entité, sans mentionner de cibles ou de dates précises. La direction de la société doit traduire ces grands énoncés en objectifs, accompagnés de stratégies pertinentes pour atteindre les fins visées. Elle doit évaluer les risques et les possibilités de l'environnement externe ainsi que les forces et les faiblesses de l'organisation. À partir de ces évaluations, la direction définit une orientation stratégique qui indique comment la société a l'intention de s'acquitter de son mandat.

108. Objectifs. La mission et l'orientation stratégique doivent être traduites en objectifs plus spécifiques, avec des objectifs clairement définis et mesurables, et des échéances. Ces paramètres permettent à la direction de mesurer les progrès dans l'atteinte des objectifs stratégiques à plus long terme. Dans la mesure du possible, les objectifs doivent être axés sur les résultats plutôt que sur les activités. Un objectif axé sur les activités est énoncé sous forme de mesures que la société a l'intention de prendre (par exemple, lancer de nouveaux programmes) en partant du principe que de meilleurs résultats en découleront. Un objectif axé sur les résultats définit des objectifs spécifiques pour des indicateurs clés du rendement (soit des mesures qui indiquent clairement et sans ambiguïté comment la direction démontre qu'elle atteint ses objectifs, c'est–à–dire qu'elle obtient les résultats voulus).

109. Plan d'entreprise. Le mandat, la mission et les objectifs doivent souvent être expliqués et précisés par l'examen d'autres documents du gouvernement et de la société (comme les rapports annuels, les plans opérationnels, les directives et les politiques) et par des entrevues avec des membres de la direction. Le plan d'entreprise constitue une importante source d'information, car il énonce les objectifs approuvés par le gouvernement pour la société. La LGFP exige que le plan d'entreprise comporte un énoncé des « buts pour lesquels elle a été constituée ou les restrictions quant aux activités qu'elle peut exercer, tels qu'ils figurent dans son acte constitutif. » Elle exige également que le plan comporte un énoncé des « objectifs pour la durée du plan et chaque année d'exécution de celui–ci, ainsi que les règles d'action qu'elle prévoit de mettre en œuvre à cette fin. »

110. À partir des exigences de la LGFP, le Conseil du Trésor a communiqué aux sociétés d'État des directives sur la préparation des plans d'entreprise, notamment au chapitre du contenu exigé. Il faut préciser que le plan d'entreprise (par son sommaire) est rédigé pour communiquer certains messages au ministre, au gouvernement et au public. Les objectifs internes sur le fonctionnement de la société sont généralement plus complets et plus précis que les objectifs du plan d'entreprise.

111. Bref, le plan d'entreprise peut être une source essentielle d'information générale utile et doit être examiné; il doit cependant être complété par de l'information d'autres sources. Comme le plan d'entreprise peut contenir des données dont la communication pourrait être nuisible sur le plan commercial, il est essentiel d'en assurer la confidentialité et le contrôle.

112. Objectifs d'intérêt public. Certains objectifs, en particulier les objectifs d'intérêt public, peuvent être plus difficiles à exprimer sous forme de cibles. Cependant, si la société n'énonce pas ses objectifs de façon mesurable, elle ne saura pas s'ils sont atteints. De plus, si elle ne tente pas d'en mesurer les résultats, on pourrait douter du sérieux de la société par rapport à cet objectif.

113. Les sociétés d'État représentent, à divers degrés, un compromis entre des buts commerciaux et des buts d'intérêt public. Une telle situation rend parfois l'évaluation du rendement difficile, à cause des tensions, voire des conflits, entre des buts qui sont presque inévitablement contradictoires. Il peut alors être difficile de trouver des critères pertinents. L'atteinte des objectifs sociaux ou d'intérêt public peut s'accomplir au détriment du rendement financier ou commercial et l'équilibre entre ces deux éléments peut se déplacer avec le temps, en réaction à l'évolution de l'environnement interne ou externe. Il est essentiel que l'examinateur comprenne la nature de ce genre de compromis, parce qu'il s'agit d'un élément central de la gestion efficace de la société. Cette compréhension découle d'une connaissance approfondie des activités de la société.

114. L'examinateur n'a pas le droit d'exprimer son opinion sur le « bien–fondé de questions d'orientation, notamment sur celui des buts de la société ou des restrictions quant aux activités qu'elle peut exercer, tels qu'ils figurent dans son acte constitutif » (LGFP, article 145), mais il doit analyser ces buts pour comprendre à quel point la société a bien défini ce qu'elle veut atteindre et la façon dont elle procédera pour y arriver.

115. L'examinateur doit comprendre les objectifs commerciaux et d'intérêt public de la société du point de vue de leur clarté, de la possibilité de les mesurer, de leur conformité au mandat, de leur adaptation à l'environnement externe et de leur caractère raisonnable en fonction des ressources disponibles. De cette façon, l'examinateur détermine ce que la société doit faire pour réussir (c'est–à–dire protéger les actifs, gérer ses ressources de manière économique et efficiente et assurer le déroulement efficace de ses opérations). Si les objectifs comportent des lacunes, l'examinateur pourra probablement en conclure que la société ne sera pas en mesure de déterminer si elle est efficace.

Connaissance de l'environnement de la société

116. Il est essentiel de comprendre l'interaction entre une société et son environnement afin de déterminer les mesures que la société doit prendre pour minimiser les risques et atteindre ses objectifs. **La Pièce 10** présente des événements internes et externes qui peuvent constituer une menace pour les sociétés d'État.

117. L'environnement externe comprend des facteurs sur lesquels la direction exerce un contrôle limité, par exemple, les politiques gouvernementales, la demande de la clientèle, la disponibilité des ressources, la concurrence et les groupes d'intérêt spéciaux. L'environnement externe constitue donc une importante source de risques pour la société, que le risque soit contrôlable ou non. Les facteurs internes influent sur la planification, la prestation des programmes, les contrôles de gestion et l'information sur le rendement; les changements apportés en conséquence de ces facteurs constituent une réaction aux risques. Aux fins de la collecte et de l'analyse d'information pour l'examen spécial, l'environnement externe est considéré dans trois grandes catégories, soit le secteur d'activités, la situation économique et sociale et les facteurs politiques (voir également la **Pièce 10**).

Pièce 10

Menaces possibles pour les sociétés d'État

Événements externes :

- L'évolution de la situation économique pourrait influer sur la demande de biens et de services produits par la société et sur sa capacité d'obtenir des fonds ou les ressources nécessaires.
- De nouveaux concurrents pourraient nuire à ses activités de commercialisation et de service.
- De nouveaux règlements ou lois pourraient susciter des changements dans les politiques et les stratégies d'exploitation.
- Les nouvelles technologies pourraient dicter de nouvelles façons de mener les activités.
- L'évolution démographique, comme le vieillissement de la population, pourrait influer sur la demande des produits de la société et sur la disponibilité de compétences essentielles.
- Les pressions exercées pour obtenir des résultats pourraient nuire aux investissements dans les nouvelles technologies, les installations de production et le matériel.
- Des facteurs politiques pourraient influer sur la prise de risque et l'innovation.
- Les politiques gouvernementales pourraient influer sur l'utilisation de la main-d'œuvre de la société.

Événements internes :

- Des objectifs peu réalistes, incohérents ou peu clairs peuvent entraîner des pertes d'efficacité et d'efficience.
- La qualité du personnel embauché et les méthodes de formation et de motivation peuvent influer fortement sur l'efficacité de la société.
- Un changement dans les responsabilités de la direction ou l'interruption des systèmes d'information peut influer de façon négative sur les activités.
- De faibles investissements dans la recherche et le développement peuvent nuire à la compétitivité à long terme de la société.
- Des lacunes dans les procédures de sécurité ou dans le contrôle de la qualité peuvent entraîner des pertes financières directes et auront généralement des conséquences beaucoup plus grandes sur la réputation de la société.

118. Le secteur d'activité. Certaines sociétés d'État offrent des produits et des services semblables à ceux qu'offrent les entreprises privées, certaines affrontent la concurrence du marché international et d'autres encore s'apparentent davantage à un ministère qu'à une organisation répondant à des impératifs commerciaux. L'examinateur doit connaître la nature du secteur dans lequel évolue la société, ainsi que les points forts et les points faibles de la société par rapport à d'autres organisations semblables. La présence de similarités peut offrir une source utile de comparaison, de balises ou d'éléments indicateurs de rendement. La connaissance du secteur facilite la détermination des enjeux et des risques posés à la société.

119. Situation économique et sociale. L'examinateur doit voir dans quelle mesure la société est touchée par l'évolution de la situation sociale et économique, par exemple, le vieillissement de la population, la fluctuation des taux d'intérêt ou les préoccupations et les responsabilités environnementales croissantes. Selon la nature des activités de la société, ces facteurs peuvent avoir une répercussion profonde sur la façon d'élaborer les programmes et de les offrir à la clientèle. La pertinence continue des programmes dépend, du moins en partie, de l'aptitude de la direction à réagir à l'évolution de la situation sociale et économique. Ces facteurs peuvent toucher la demande des produits et des services de la société, la disponibilité de ressources essentielles comme les capitaux ou la main–d'œuvre qualifiée ou la façon d'offrir ses produits.

120. Facteurs politiques. Toutes les sociétés d'État subissent l'influence de l'environnement politique. Le Parlement les a créées et a défini leur mandat, leurs capitaux propres proviennent du gouvernement et beaucoup de sociétés ont besoin de fonds du gouvernement pour fonctionner. Toutes les sociétés d'État sont tenues de se conformer à des politiques gouvernementales, par exemple, des restrictions salariales, l'équité en matière d'emploi et les langues officielles. Certaines sociétés sont parfois touchées par des initiatives politiques nouvelles ou modifiées d'autres ordres de gouvernement. La nature et l'étendue de l'interaction régulière de la société avec les administrations fédérale, provinciales et municipales varient énormément. L'examinateur doit comprendre le déroulement et le mode de gestion de la relation qu'a la société avec le gouvernement, et la répercussion de cette relation sur les activités de la société, la tenue des comptes et les mécanismes de rapport. En bref, l'examinateur doit comprendre l'effet sur la société des initiatives gouvernementales et d'autres programmes gouvernementaux.

Connaissance du processus de décision et de la régie de la société

121. Dans toute société, faire quelque chose suppose un processus complexe qui ne se résume pas aux organigrammes, aux guides de politiques et de procédures, aux comités ou même à la présence de cadres clés. L'examinateur doit acquérir une connaissance générale de la façon dont les choses se font dans la société et dont cette dernière est organisée afin d'atteindre ses objectifs. Cette connaissance peut provenir d'une analyse des ressources et des activités nécessaires à la société pour produire ses produits et services et de la détermination des systèmes de planification et de contrôle qui permettent d'assurer la coordination de ces activités; il peut cependant être nécessaire d'aller plus loin.

122. L'examinateur doit rechercher de l'information sur la nature et les sources du pouvoir, sur les niveaux de l'organisation où il s'exerce, sur la façon dont il influe sur les décisions stratégiques et sur la personne qui a le dernier mot sur ces décisions. Autrement dit, l'examinateur doit connaître « l'environnement de contrôle » de la société. Cela veut dire comprendre la philosophie de gestion et le style de direction de la société, la façon de déléguer le pouvoir et les responsabilités, d'organiser et de perfectionner le personnel, ainsi que le rôle du conseil d'administration.

123. Il faut explorer le mode de communication et d'interaction des diverses parties de l'organisation, car cet élément influence profondément la personnalité de l'organisation dans son ensemble. Chaque division doit clairement comprendre les fonctions et responsabilités qui lui sont propres et comment ses activités touchent le travail d'autres divisions. La direction et le conseil ont besoin d'informations pertinentes pour s'acquitter de leurs responsabilités. La société doit posséder des méthodes de collecte, d'analyse et de communication de l'information qui lui permettent de s'assurer que l'information pertinente est communiquée aux personnes qui en ont besoin.

124. Les valeurs et la culture d'entreprise constituent un facteur très subjectif et difficile à évaluer, mais il faut en tenir compte pour connaître l'organisation. Ce que l'on recherche, c'est une connaissance de ce facteur, et non une vérification. Les valeurs, la

culture et la philosophie de l'entreprise sont en grande partie modelées par les valeurs personnelles des principaux décideurs et elles se reflètent dans la mission et la stratégie, le style de gestion et la structure organisationnelle. Le système de gestion des ressources humaines incarne et renforce la culture d'entreprise par l'entremise de la sélection, de la formation et du perfectionnement de chaque employé.

125. **Régie de la société.** La régie est importante et peut être liée, directement ou indirectement à de graves lacunes. Cependant, si l'on adopte une stratégie axée sur les résultats pour l'examen spécial, seule une connaissance générale de la régie pourrait être requise et celle–ci serait obtenue lors de l'étude préliminaire. Cela vient du fait que le lien de cause à effet entre une bonne régie d'entreprise et un bon rendement peut ne pas être clair. Si, au cours de l'étude préliminaire, l'examinateur a décelé des problèmes de régie, il est alors probable que les risques pour la société dans son ensemble augmentent, et qu'il faut examiner plus de secteurs de manière approfondie afin de garantir que les résultats sont atteints. Si les résultats ne sont pas atteints, il faudrait probablement signaler une lacune importante qui pourrait être liée à un problème de régie. Cependant, comme la régie est une question qui intéresse au premier chef le conseil d'administration, et que le rapport est soumis au conseil d'administration, il n'est peut–être pas nécessaire de déterminer qui est responsable de la lacune. De plus, dans de tels cas, il est difficile et aléatoire d'attribuer la cause à une partie de la chaîne redditionnelle. La **Pièce 11** contient quelques questions clés pour obtenir un aperçu de l'état de la régie de la société. Pour en savoir davantage sur la régie d'entreprise dans le contexte actuel, voir **l'Annexe 2**, Examen de la régie d'une société d'État lors d'un examen spécial.

Pièce 11

Régie d'entreprise – Questions clés

1. **Fonctionnement du conseil**
   Le conseil d'administration s'acquitte–t–il de ses responsabilités de régie? Ses procédures et ses pratiques facilitent–elles la tâche du conseil et de ses membres?

2. **Collaboration avec les cadres supérieurs**
   Le conseil d'administration a–t–il établi avec le premier dirigeant ou chef de la direction une relation de travail qui, d'une part, accroît son efficacité dans la surveillance de la gestion et, d'autre part et en même temps, lui permet d'adopter un point de vue indépendant de la direction?

3. **Responsabilisation du chef de la direction**
   Le conseil évalue–t–il le rendement du chef de la direction d'après des fonctions et des objectifs qui ont été approuvés par le conseil lui–même et par le chef de la direction au début de chaque exercice, afin de s'assurer que celui–ci répond aux attentes en matière de rendement et comble toute lacune à cet égard?

4. **Information**
   Le conseil reçoit–il l'information nécessaire pour effectuer son travail?

5. **Rapports**
   Le conseil d'administration s'assure–t–il que les rapports externes de la société communiquent de manière fiable, au moment opportun, une information complète sur les grandes questions avec lesquelles la société est aux prises, sur son rendement, sa viabilité financière de même que sur sa capacité à remplir son mandat?

Pièce 11 (suite)

6. **Assurance**
   Le conseil a–t–il obtenu une assurance en ce qui a trait à l'intégrité de l'information de la société et de ses systèmes de contrôle interne?

7. **Relations avec le ministre**
   Le conseil d'administration s'assure–t–il qu'il comprend de la même manière que le ministre le rendement de la société, les stratégies et les objectifs prévus, de même que les principales questions auxquelles la société est confrontée?

8. **Valeurs et éthique**
   Le conseil d'administration s'est–il assuré que l'entité a institutionnalisé, dans le cadre de sa culture d'entreprise, les valeurs et l'éthique qui conviennent et qui l'aideront à guider le comportement des employés?

9. **Politique d'intérêt public**
   Le conseil d'administration comprend–il les objectifs d'intérêt public de la société et veille–t–il à trouver un juste équilibre entre ceux–ci et les objectifs commerciaux de la société? Le conseil s'assure–t–il périodiquement de la pertinence continue du mandat que lui a conféré la loi?

Connaissance des activités de la société

126. L'examinateur analyse les activités de la société de manière approfondie afin de comprendre le secteur examiné et, en bout de ligne, la société dans son ensemble. L'examinateur se pose les questions suivantes :

- À quelles questions dois–je m'intéresser?
- Quelle est la portée des travaux que je devrai effectuer?
- Que m'apprennent ces données?
- Ce secteur devrait–il être soumis à un examen approfondi?

127. **Information sur le rendement.** La mesure du rendement est essentielle à une bonne gestion et aide à répondre aux besoins redditionnels. L'examinateur joue un rôle actif dans la collecte de l'information sur le rendement, qui fait partie intégrante de la connaissance des activités de la société.

128. Les indicateurs de rendement n'ont leur raison d'être que s'ils sont comparés à d'autres indicateurs, soit internes (avec des cibles ou une série d'indicateurs semblables de la même société au cours d'une période donnée), soit externes (avec des indicateurs comparables d'entreprises semblables ou avec des moyennes ou des normes de l'industrie). Dans certains cas, il est difficile de faire des comparaisons externes, ou il faut le faire avec prudence, car les sociétés d'État sont généralement créées pour mener des activités qui n'existent pas dans le secteur privé.

129. Lorsqu'il effectue des comparaisons externes, l'examinateur doit garder à l'esprit les caractéristiques particulières des sociétés d'État, et le fait que chacune est unique. Par exemple, les ratios de rentabilité peuvent avoir une valeur limitée, car bien que de nombreuses sociétés d'État doivent être autonomes financièrement, la maximisation du profit n'est pas toujours un de leurs objectifs.

130. Cependant, certains aspects des activités des sociétés d'État peuvent être semblables (voire identiques) à ceux de sociétés du secteur privé ou public du Canada ou

d'autres administrations. Par exemple, les sociétés qui ont un parc automobile peuvent faire face à des problèmes de gestion semblables à ceux d'autres grands parcs automobiles.

131. Lorsqu'il rencontre la direction de la société, l'examinateur doit discuter des tendances et des fluctuations importantes du rendement financier et opérationnel et les corroborer. Cependant, il convient de noter que le fait que des résultats acceptables ont été obtenus ne constitue pas une raison suffisante pour conclure qu'il y a des systèmes et des pratiques qui fournissent le niveau d'assurance requis. Cela serait ignorer l'effet du hasard et du moment. La validation d'une assurance raisonnable fondée sur les résultats souhaités vient plutôt de la confirmation, au cours de la phase d'exécution, que les systèmes et les pratiques existent bel et bien et qu'ils fonctionnent.

132. **Référence**. On trouvera de plus amples renseignements sur les indicateurs de rendement applicables aux sociétés d'État dans le chapitre 22 du *Rapport du vérificateur général* de 1997, Les sociétés d'État – Appliquer la mesure du rendement. Le chapitre rend compte d'une étude effectuée par le BVG, qui avait pour objectif d'encourager une élaboration plus poussée et une utilisation plus grande de la mesure du rendement et de la communication de l'information sur le rendement dans les sociétés d'État.

Sources d'information

133. Dans la plupart des cas, le Bureau a accumulé énormément d'information sur la société au cours des examens spéciaux précédents, des vérifications annuelles, et par l'examen des plans d'entreprise et des rapports annuels.

134. Il est donc raisonnable et efficient de commencer par examiner toute l'information sur la société contenue dans les plans ou rapports d'examens spéciaux précédents. Cependant, il est probable que l'entité et son environnement ont changé considérablement depuis. Une des premières étapes consisterait donc à déterminer ce qui a changé et pourquoi, et quels autres changements pourraient survenir au cours de l'examen spécial.

135. **Sources générales.** Les paragraphes suivants constituent des directives générales sur les sources d'information et les méthodes possibles pour recueillir de l'information de base. Il ne s'agit pas d'une liste exhaustive de sources, mais plutôt d'un point de départ.

- **Entrevues avec des membres du conseil d'administration, de la haute direction et des employés.** Les entrevues avec certains membres du personnel sont un outil crucial au cours de cette phase. Elles constituent un moyen efficace de saisir rapidement l'essence, l'environnement externe, les objectifs stratégiques et opérationnels, les facteurs de succès essentiels et les systèmes et pratiques de la société.

- **Examen des principaux documents de l'entité.** La loi habilitante et toute autre loi pertinente, les plans d'entreprise récents, les rapports annuels, les comptes rendus des réunions du conseil d'administration et des comités supérieurs sont également des sources d'information.

- **Visites des bureaux régionaux ou des installations d'exploitation.** Lorsque la société possède plusieurs sites pour la fabrication de produits ou la prestation de services, il peut être utile d'en visiter quelques–uns.

- **Information sur le rendement.** L'examen de l'information financière et opérationnelle permet à l'examinateur de comprendre les facteurs qui influent sur les résultats et de cerner les secteurs susceptibles de poser des problèmes.

- **Discussions avec les parties intéressées.** Les sociétés d'État interagissent avec le ministre et le ministère dont elles relèvent, les organismes centraux, les autres

ministères du gouvernement et leurs clients. Toutes ces parties peuvent être des sources d'information précieuses pour l'examinateur et, sous réserve de la confidentialité de l'information, doivent être considérées comme des moyens d'améliorer la connaissance des activités de la société.

- **Discussions avec des spécialistes du secteur d'activités.** Les spécialistes peuvent être des analystes du secteur d'activités, des consultants, des universitaires et des membres de la haute direction à la retraite d'entreprises semblables, au Canada et ailleurs. À condition qu'ils soient des spécialistes réputés et crédibles dans des domaines jugés pertinents, ces sources peuvent être utiles et représenter une source relativement économique d'information pertinente, particulièrement sur des questions liées aux tendances du secteur d'activités, aux mesures du rendement et aux facteurs de succès essentiels.

- **Études internes ou externes, données de référence, revues ou vérifications.** Ces sources comprennent des rapports ou des documents publiés par des organismes professionnels ou des associations commerciales dans le secteur d'activités en question; des études réalisées par des consultants pour le compte de la société; des vérifications externes et internes de la société, de ses filiales ou de ses secteurs fonctionnels; les lettres de recommandations et les rapports d'examens spéciaux précédents et des analyses comparatives.

- **Consultation du personnel qui a participé aux vérifications comptables.** Les vérifications comptables annuelles constituent une source importante de connaissances et d'information.

Connaissance des activités – Sommaire

136. La connaissance des activités, comme elle est décrite jusqu'ici, est essentiellement une activité de collecte et d'analyse de l'information exercée au moyen de techniques, y compris des entrevues, l'assemblage de données obtenues de sources documentaires internes et externes et l'examen des travaux réalisés par d'autres vérificateurs, des consultants, des organismes indépendants ou la société elle–même. Elle prépare à la phase analytique, où l'examinateur sera en mesure de déterminer avec confiance les résultats prévus pour la société et les risques qu'elle pose, afin de pouvoir formuler un plan d'examen qui portera sur les secteurs clés qui seront soumis à un examen approfondi.

6 *Utilisation des résultats prévus pour la société et de l'analyse des risques pour choisir les secteurs clés à examiner de façon approfondie*

Introduction

137. Acquérir la connaissance des activités de la société est un processus de collecte de documents, d'examen, d'analyse et de discussion avec la direction de la société et avec d'autres personnes. L'élément analytique augmente au fil du temps et devient primordial dès que l'examinateur est en mesure de cerner les facteurs de succès essentiels de la société (c'est-à-dire les résultats prévus pour la société) et les risques qui mettent en péril ce succès. De fait, la connaissance des activités et la détermination des résultats prévus pour la société et des risques se font au cours d'une seule et même phase, les deux phases n'étant séparées dans le présent manuel que pour être plus explicites.

138. **Modèles de gestion.** Les ouvrages de gestion présentent de nombreux modèles théoriques qui décrivent l'organisation comme un système d'éléments en interaction. Ces modèles peuvent offrir à l'examinateur un outil d'analyse utile dans la mesure où ils aident à cerner s'il existe des systèmes et pratiques, ou des parties de systèmes ou de pratiques, pour gérer les risques et les résultats prévus pour la société. Les systèmes et pratiques varient toujours d'une entité à l'autre; ceux-ci diffèrent considérablement selon le secteur d'activités, la taille de l'organisation, la culture d'entreprise et la philosophie de gestion. L'examinateur doit se demander comment les activités de diverses fonctions sont combinées et sont coordonnées pour produire des résultats et gérer les risques.

139. **La méthode du Bureau.** Il existe diverses façons de déterminer quels sont les principaux systèmes et pratiques. Pour assurer l'efficacité et l'efficience des examens spéciaux, le Bureau a choisi d'adopter le modèle d'analyse des risques et des résultats prévus pour la société expliqué dans le présent chapitre.

140. Les équipes doivent consigner clairement leur connaissance des résultats que la société doit obtenir pour réussir, et des obstacles à leur atteinte. Elles peuvent ensuite discuter de ces questions avec des membres du Bureau, avec la direction de la société et avec le comité de vérification du conseil d'administration pour s'assurer que tous comprennent les résultats et les risques de la même manière.

141. Pour que les résultats et les risques se traduisent dans la méthode d'examen, il doit y avoir un lien depuis les résultats jusqu'au mandat et aux objectifs de la société, puis de ceux-ci jusqu'aux secteurs soumis à l'examen et aux critères.

Résultats prévus pour la société (RPS)

142. Après avoir recueilli et analysé l'information sur le mandat et les objectifs de la société, l'environnement externe, les activités et la régie d'entreprise, l'examinateur doit déterminer et considérer les principaux résultats à moyen et à long terme que la société doit obtenir pour réussir. À partir de cette connaissance, il effectue une analyse des risques pour déterminer les risques importants que pose l'atteinte des résultats prévus et, par conséquent, les secteurs qui doivent être bien gérés pour minimiser ces risques.

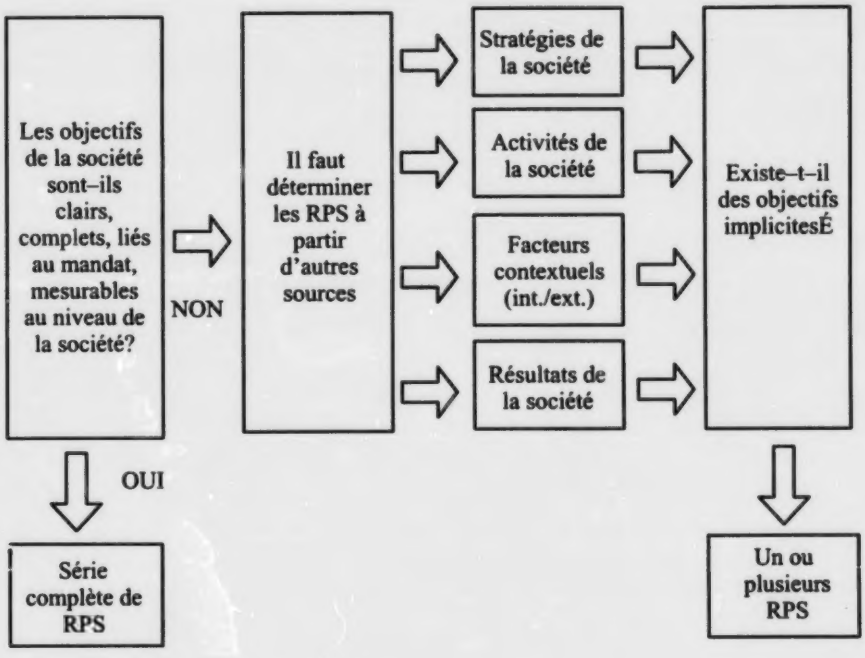
143. Lorsqu'il détermine les résultats prévus pour la société, l'examinateur doit adopter la perspective de la direction; il doit cerner la quelque demi-douzaine de résultats

essentiels que la haute direction contrôle, ou devrait contrôler, pour veiller à ce que la société demeure sur la bonne voie. Comme le rendement attendu de la plupart des sociétés d'État comporte un aspect commercial et un aspect politique d'intérêt public, l'examinateur doit tenir compte de ces deux aspects.

144. La **Pièce 12** présente un modèle de processus de détermination des résultats prévus pour la société montrant, dans un simple arbre de décision, comment l'examinateur doit procéder. Lorsque les résultats prévus pour la société ne sont pas clairement définis par la société, l'examinateur doit les déterminer à partir des diverses sources proposées.

Pièce 12

Modèle de détermination des résultats prévus pour la soicété (RPS)



La nature des systèmes et pratiques

145. **Nature**. Dans le contexte d'un examen spécial, les systèmes et pratiques sont les activités axées sur l'obtention des résultats voulus et les mesures d'atténuation du risque. Le « système » se définit, en partie, comme suit : « ensemble cohérent d'éléments liés entre eux de façon dynamique pour en arriver à une fin ». Quant à la « pratique », elle se définit, en partie, comme « une mesure habituelle, une façon d'agir ». Un exemple de système serait la rédaction de rapports périodiques destinés à la direction et au conseil d'administration. Un exemple de pratiques serait la tenue de réunions hebdomadaires de la direction, sans comptes rendus officiels, mais où l'on échange de l'information importante.

146. Les systèmes et les pratiques sont traditionnellement perçus comme des fonctions individuelles. Aussi, les gestionnaires parlent des systèmes comptables, des

systèmes de contrôle de la qualité, du système des ressources humaines, du système de contrôle interne, et ainsi de suite. Les pratiques sont vues comme une série d'activités routinières distinctes, que l'on qualifie de bonnes, saines, privilégiées ou quelque chose du genre. Pourtant, les systèmes et pratiques devraient être envisagés collectivement, puisqu'ils traversent les frontières fonctionnelles ou organisationnelles classiques.

147. En règle générale, les « systèmes » désignent les procédures approuvées officiellement et « les méthodes », ce que l'on fait réellement. Les deux termes sont associés, la plupart du temps, mais ils ne sont pas synonymes.

148. **Secteurs**. Du point de vue de l'examinateur, les systèmes et les pratiques sont considérés sous la perspective du conseil d'administration et de la haute direction. Comme l'examinateur met l'accent sur les résultats prévus pour la société et les risques, il peut être utile de regrouper les systèmes et les pratiques en fonction de leurs liens avec les résultats prévus pour la société et les risques. Ces groupes de systèmes et de pratiques liés aux résultats prévus pour la société et aux risques sont appelés « secteurs » dans un examen spécial. En d'autres mots, les secteurs sont des façons de considérer les systèmes et pratiques du point de vue de l'examinateur. Ils représentent des façons utiles de répartir l'examen aux fins de la gestion de la mission d'examen.

149. **Les résultats prévus pour la société et la considération des risques.** L'examinateur doit aborder les systèmes et pratiques de la société dans la perspective de leur contribution à l'atteinte des résultats et à l'atténuation des risques. Ce point de vue ne correspond pas nécessairement à la vision fonctionnelle ou organisationnelle classique. L'examinateur peut avoir à dissocier des systèmes et pratiques axés sur l'aspect fonctionnel et à les réassembler suivant les résultats prévus pour la société et les risques afin de savoir comment les éléments pertinents contribuent à l'atteinte des résultats voulus. Par conséquent, aux fins de l'examen spécial, les systèmes et pratiques semblent présenter trois caractéristiques distinctives :

- ils sont très globaux et touchent les objectifs de contrôle législatif;
- ils reflètent le point de vue traditionnel des activités fonctionnelles et des frontières organisationnelles, mais ils peuvent être considérés comme groupes liés aux résultats prévus pour la société et aux risques;
- ils sont axés sur les résultats prévus pour la société et sur l'atténuation des risques.

150. L'examinateur gardera ces caractéristiques à l'esprit afin de choisir les systèmes et pratiques pertinents en vue d'un examen approfondi et d'affecter les ressources du Bureau avec efficience.

151. **Examen approfondi.** Le terme « examen approfondi » revêt une signification particulière dans un examen spécial. Il ne s'agit pas de l'étendue des éléments probants requis ni des travaux de vérification réalisés. Il s'agit plutôt d'un examen plus attentif des secteurs posant le plus de risque. On n'a pas à délimiter des secteurs comme pour les autres VOR, parce que la délimitation de l'étendue de l'examen spécial est établie par la loi comme étant « tous les systèmes et pratiques » ou « l'ensemble » de la société. Autrement dit, si un secteur n'est pas soumis à un examen détaillé, c'est parce qu'une lacune dans ce secteur ne serait pas considérée comme une lacune importante, c'est-à-dire une lacune qui menacerait l'atteinte des objectifs de contrôle législatif.

Analyse des risques et sélection des secteurs clés

152. **Définition de « risques ».** Définir ce qu'est le « risque » intéresse la recherche dans le domaine de la vérification et les publications depuis de nombreuses années. Le Bureau définit le risque comme « un hasard, une possibilité de mauvaises conséquences, de pertes ou de malchance ». Pour l'examen spécial, le risque comporte deux éléments :

- la probabilité qu'un événement se produise;
- l'ampleur ou la conséquence de la répercussion de l'événement en question. (Cet élément a plus de poids que la « probabilité » dans la détermination du risque global.)

153. Chaque société d'État qui s'efforce d'atteindre ses objectifs de contrôle législatif court le risque que se produisent des événements susceptibles de compromettre l'atteinte de ces objectifs. Des événements internes ou externes peuvent accroître les coûts, détruire des actifs, compromettre la solidité financière, l'image publique positive ou la qualité globale des produits, des services et du personnel de la société. En acquérant une connaissance des activités de la société, l'examinateur aura déterminé les principaux résultats que doit obtenir la société (appelés résultats prévus pour la société). Il aura probablement suivi le processus proposé par le modèle illustré à la **Pièce 12**. Après avoir déterminé ces résultats prévus, l'examinateur saura ce que la société doit faire pour réussir et aura considéré les facteurs internes et externes qui pourraient influer sur l'atteinte de ces résultats. Ensuite, l'examinateur évaluera les risques susceptibles de nuire à l'atteinte des résultats prévus et déterminera quels sont les systèmes et méthodes qui jouent un rôle crucial dans la gestion de ces principaux risques.

154. La direction a la responsabilité de déterminer, d'évaluer et de contrôler ces risques et de mettre en place des systèmes et pratiques pour les gérer. Habituellement, les risques sont évalués en bonne et due forme, dans le cadre de la planification, et de façon spontanée, à intervalle régulier.

155. L'examinateur doit veiller à recenser tous les risques importants, à les analyser et à s'en servir pour choisir les principaux systèmes et pratiques qui seront soumis à un examen approfondi. Ainsi, l'examinateur peut :

- concentrer l'examen sur les secteurs où le risque est le plus susceptible d'influer sur l'atteinte des objectifs de contrôle législatif;
- utiliser et appliquer les ressources d'examen disponibles de façon rentable et efficiente et, dans la mesure du possible, ajouter de la valeur à la société.

156. Comme l'examen spécial touche tous les systèmes et pratiques de la société, il est encore plus important pour l'examinateur de consigner au dossier l'analyse des risques et le choix des secteurs clés. Il doit exprimer clairement la raison pour laquelle il a choisi un secteur, l'étayer, et indiquer la raison pour laquelle il a choisi de ne pas soumettre certains secteurs à un examen détaillé.

157. **Analyse des risques.** Le processus d'analyse des risques s'applique à deux types de risques :

- Le risque général, défini aux fins de l'examen spécial comme tout événement qui pourrait empêcher la société d'atteindre les résultats prévus;
- Le risque inhérent, défini aux fins de l'examen spécial comme la probabilité que l'événement se produise et ses conséquences.

158. Voici d'autres commentaires sur la nature et la définition des risques aux fins de l'examen spécial.

159. L'analyse des risques est par conséquent un processus en deux étapes :

- La détermination des événements possibles qui, s'ils se produisaient, empêcheraient la société d'atteindre les résultats prévus pour elle;
- L'évaluation de l'ampleur éventuelle et de la probabilité de chaque événement.

160. Dans le cas des événements où le risque inhérent est jugé suffisamment important (appelés « principaux facteurs de risque » ou « principaux risques auxquels est

confrontée la société »), l'examinateur détermine les « secteurs clés ». En d'autres mots, l'examinateur établit des groupes de systèmes et pratiques principaux qui sont ensuite soumis à un examen détaillé.

161. Gestion des risques. Il est difficile de définir le risque avec précision, mais les affaires comportent toujours un risque quelconque, qui ne disparaît jamais entièrement. C'est à la direction qu'il revient de déterminer le degré de risque qu'elle peut accepter en toute prudence dans la poursuite des objectifs de la société, en contenant ce risque dans des limites acceptables.

162. Les gestionnaires doivent déterminer la façon la plus efficace de gérer les risques, par un compromis entre les risques et le coût des mesures susceptibles de réduire ces risques. Pour le gestionnaire, le contrôle des risques exige un effort constant afin de connaître les incertitudes opérationnelles et environnementales et d'utiliser des stratégies pour réduire la répercussion négative de ces incertitudes sur les résultats prévus. Au cours de son acquisition d'une connaissance des risques qui peuvent s'appliquer à la société, l'examinateur doit discuter des risques possibles avec la direction, afin de déterminer les compromis qui ont été acceptés dans la gestion de ces risques.

163. Il convient de noter que les risques doivent être considérés par rapport aux résultats prévus. Un concept clé de l'application de la gestion des risques aux examens spéciaux à la phase de la planification veut que, dans le choix des secteurs à soumettre à un examen approfondi, seul le risque inhérent soit pris en considération. Cette stratégie est fondée sur le point de vue voulant que les secteurs « qui font partie de l'étendue de l'examen » sont ceux qui sont susceptibles d'être exposés à une menace particulière, indépendante de l'effet des contrôles. Par conséquent, si un secteur de la société comporte un risque inhérent élevé, ce secteur sera soumis à un examen détaillé, même si les contrôles semblent être en place et fonctionner. Le degré et l'effet des contrôles, cependant, influeront sur l'étendue des travaux de vérification à la phase d'exécution.

164. Ce concept du risque inhérent exige de l'examinateur qu'il associe à la fois la probabilité intrinsèque et l'impact et qu'il dissocie l'incidence atténuante possible des contrôles internes sur les risques. L'examinateur se penche uniquement sur les risques ET sur leur répercussion sur l'organisation. Le risque inhérent sert de base à l'examinateur pour déterminer QUELS SECTEURS examiner. Cependant, le risque de non–contrôle et le risque de non–détection ne sont pas entièrement mis de côté. Ils servent à déterminer DANS QUELLE MESURE et COMMENT vérifier les secteurs qui seront soumis à un examen approfondi.

Méthode étape par étape d'analyse des risques

165. Une méthode étape par étape pour relier les résultats prévus pour la société, les risques et les objectifs de

Pièce 13

Résumé

Méthode étape par étape d'analyse des risques

1. Pour chacun des RPS, déterminer les risques qu'ils ne soient pas obtenus (ou les événements qui empêcheraient qu'ils le soient).
2. Évaluer la probabilité que des risques (événements) se produisent et évaluer leur ampleur éventuelle.
3. Classer les risques (événements) par ordre d'ampleur éventuelle et de probabilité (c.–à–d. leur importance).
4. Déterminer quels systèmes et pratiques sont associés aux risques (événements) classés de moyen à élevé, en les regroupant en secteurs clés correspondant aux RPS.
5. Établir le lien entre les secteurs clés cernés et les objectifs de contrôle législatif.

contrôle législatif est résumée à la **Pièce 13**. Ces étapes sont expliquées plus précisément ci–dessous.

166. Première étape. Pour chacun des résultats prévus pour la société (RPS), déterminer les risques qu'ils ne soient pas obtenus (ou les événements qui empêcheraient qu'ils le soient).

167. Pour chacun des résultats prévus pour la société (ou objectifs, s'ils sont les mêmes), l'examinateur envisage les menaces – les événements défavorables qui pourraient nuire à l'atteinte des résultats prévus pour la société. Ces menaces peuvent provenir de facteurs externes, comme les progrès technologiques et l'évolution des conditions économiques qui touchent l'offre ou la demande, ou de facteurs internes comme des pannes des systèmes d'information ou des changements dans les responsabilités de gestion.

168. Une autre façon de déterminer les risques est de s'interroger sur ce qui doit se produire pour obtenir les résultats prévus pour la société. Par exemple, si la compétitivité des coûts est un résultat clé prévu, un régime de rémunération au rendement et une faible productivité peuvent alors constituer deux risques. Si un résultat principal consiste à terminer des projets d'immobilisations en respectant l'échéance et le budget, une mauvaise planification et un contrôle insuffisant des projets et le manque de gestionnaires de projet possédant une expérience suffisante constituent des risques.

169. Si l'environnement du gouvernement et de la société évolue rapidement, le défaut de saisir de nouvelles possibilités peut constituer un risque important pour la réussite à long terme de la société. Les organisations doivent pouvoir déterminer les nouvelles possibilités et les exploiter, et posséder les systèmes et méthodes nécessaires.

170. À cause du caractère unique de chaque société et de la diversité de leur situation, il ne peut exister de liste universelle de résultats, de facteurs de succès essentiels ou de risques. L'examinateur devra dresser une liste des risques touchant la société à partir de sa connaissance des activités de la société. Il peut obtenir des données utiles de discussions avec la direction et le conseil d'administration sur ce qui importe pour le succès de la société et des antécédents de rendement en fonction des objectifs.

171. Évaluation des risques – Perspective de l'entité. La détermination et l'évaluation des risques est un processus subjectif qu'une méthode structurée permet le mieux de réaliser. Il est essentiel qu'à l'étape de la délimitation de l'étendue, l'examinateur considère les risques au niveau de l'entité (et non au niveau de l'activité ou du programme ou au niveau fonctionnel). De plus, comme on l'a dit plus tôt, le risque doit être considéré dans la perspective du chef de la direction ou du conseil d'administration. Les multiples facteurs considérés ou perspectives prises par l'examinateur pour déterminer les risques lui permettront de regrouper ou de classer les risques inhérents au niveau de l'entité comme étant élevés, moyens ou faibles.

172. Deuxième étape. Évaluer la probabilité des risques (événements) et leur ampleur éventuelle.

173. Les sociétés peuvent faire face à un éventail de risques et l'examinateur doit limiter l'analyse aux secteurs les plus cruciaux. Pour cela, il faut déterminer les événements susceptibles de se produire et évaluer subjectivement tant leur ampleur que leur probabilité.

174. L'examinateur doit envisager l'importance ou les conséquences d'une erreur. Quelle serait la répercussion du scénario le plus pessimiste? Le principe de l'importance relative repose sur des facteurs qualitatifs et quantitatifs. La répercussion pourrait être de nature financière, par exemple une perte d'actifs ou des coûts accrus. Même si la répercussion financière est faible, un risque peut être important s'il touche des secteurs

qui préoccupent le gouvernement ou le public, par exemple, la détérioration de l'environnement ou une menace à la sécurité. D'autres types de répercussion à envisager sont la perte de la clientèle actuelle ou de nouveaux débouchés, ou bien la modification, la destruction ou la mauvaise utilisation de données confidentielles ou délicates.

175. Ampleur. Pour certains risques, il peut être possible d'estimer le coût d'une perte. Par contre, beaucoup de risques ne se laissent pas quantifier. Au mieux, on peut les classer en catégories de risque élevé, moyen ou faible. Il est possible d'employer des techniques statistiques pour évaluer le risque, mais souvent le jugement et le bon sens suffisent. L'importance relative constitue un aspect de l'ampleur du risque. La planification de l'examen spécial peut faire appel à l'importance relative, mais il ne s'agit pas nécessairement du facteur prioritaire dans le choix des systèmes et des pratiques à soumettre à un examen approfondi. Le plan d'examen ne définit habituellement pas explicitement les limites de l'importance relative, car autrement, on pourrait éprouver de la difficulté à signaler certaines constatations à titre de lacunes importantes si elles ont un effet quantitatif peu important, alors qu'au plan qualitatif elles peuvent avoir un effet important sur l'atteinte des objectifs de contrôle législatif.

176. Probabilité. Pour évaluer la probabilité d'un événement, il faut établir s'il y a un lien de cause à effet. L'examinateur doit examiner à quel point la société est sensible à un risque donné et déterminer si la probabilité est élevée, moyenne ou faible.

177. Discussions avec les gestionnaires. Les perceptions jouent un rôle important dans l'évaluation de l'ampleur ou de la probabilité des risques. Différentes perceptions de la répercussion d'un risque mènent à des réactions différentes. L'examinateur devrait solliciter l'opinion d'un éventail de gestionnaires sur la répercussion des risques éventuels.

178. Grille des risques. La grille des risques (voir la **Pièce 14**) est un modèle pour faciliter la compréhension du degré de risque. Plus le risque est élevé, plus il y a lieu d'examiner des secteurs pour l'atténuer ou le gérer. Tout risque se trouvant dans la partie noire de la grille indique que certains résultats souhaités pourraient ne pas être obtenus et que les secteurs touchés devraient être soumis à un examen détaillé. Les risques qui se trouvent dans la section en blanc sont faibles; il n'est donc pas nécessaire d'effectuer un examen approfondi des secteurs correspondants. Les risques qui se trouvent dans la zone grise exigent de l'examinateur de plus amples réflexions et qu'il fasse preuve de jugement pour décider si les secteurs correspondants doivent être examinés de façon approfondie. Cependant, ils le seraient probablement.

179. Bien que la probabilité et l'ampleur influent sur le degré de risque, l'ampleur a l'incidence la plus grande. Autrement dit, si l'ampleur est grande (par exemple, un écrasement d'avion a des conséquences terribles), mais que la probabilité est faible (il y a peu d'écrasements d'avion), alors le risque est considéré comme élevé, et ces secteurs (dans notre exemple, les secteurs qui influent sur les erreurs de pilotage ou les lacunes d'entretien) seraient soumis à un examen approfondi. L'étendue des travaux de vérification des domaines sélectionnés peut être davantage fonction de l'élément de probabilité, ainsi que des risques de non–contrôle et de non–détection – plus la probabilité est faible, moins de travaux de vérification seront probablement nécessaires. Fondamentalement, l'élément important de la grille des risques, et le principal concept inhérent à l'examen spécial, est la fonction « d'ampleur/de conséquence » : si l'ampleur d'un événement est grande, alors le risque est élevé – même si la probabilité est faible — et, par conséquent, le secteur sera soumis à un examen approfondi.

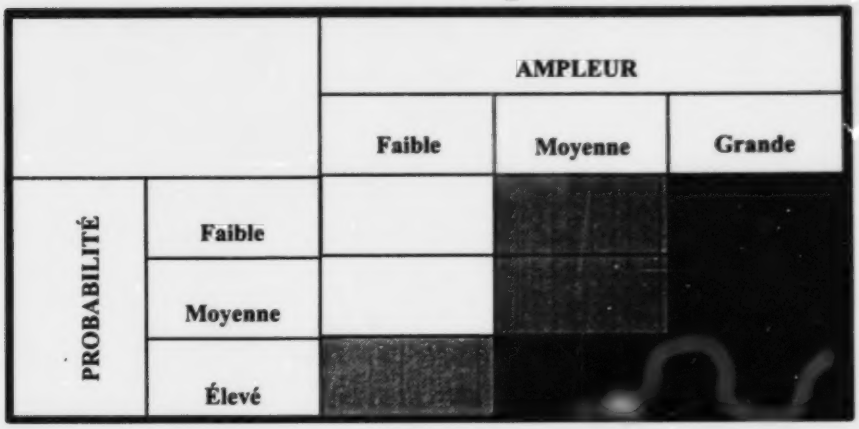
180. La grille des risques ne constitue pas une obligation, mais vise plutôt à montrer que plus la probabilité et l'ampleur augmentent, plus le risque augmente. L'examinateur doit en tenir compte lorsqu'il détermine l'étendue des risques, et par conséquent, les secteurs à soumettre à un examen approfondi. Il est établi que l'ampleur ou la

conséquence a une répercussion plus grande sur la détermination des risques, mais il est admis également qu'il peut être difficile de déterminer la probabilité; mais, dans les deux cas, l'analyse est une évaluation subjective qui exige une expertise et qui fait appel au jugement.

181. La probabilité (de même que le risque de non–contrôle et le risque de non–détection) joue également un rôle dans la détermination de la taille de l'échantillon ou de l'étendue de la vérification d'un secteur particulier qui sera soumis à un examen approfondi, mais elle joue également un rôle dans la sélection des systèmes et des pratiques soumis à un examen approfondi.

Pièce 14

Grille des risques



182. Troisième étape. Classer les risques (événements) par ordre d'ampleur éventuelle et de probabilité (c'est–à–dire leur importance).

183. L'examinateur doit se concentrer sur les risques qui présentent la plus grave répercussion éventuelle et la plus forte probabilité. Un risque fortement probable, qui entraînerait une perte importante, est clairement un risque élevé. Un risque peu probable, qui n'aurait aucun effet important sur la société, ne mérite pas qu'on s'y arrête. Les situations intermédiaires exigent des jugements difficiles. La grille des risques de la **Pièce 14** montre le processus d'analyse des risques.

184. À cette étape, l'examinateur classe les risques en fonction de leur importance relative. Il est alors en mesure de déterminer quels risques sont cruciaux et doivent être gérés, et lesquels peuvent être acceptés avec prudence.

185. Quatrième étape. Déterminer quels systèmes et pratiques sont associés aux risques (événements) classés de moyen à élevé, en les regroupant en secteurs clés correspondant aux résultats prévus pour la société.

186. L'examinateur doit déterminer quels sont les systèmes et les pratiques requis pour bien gérer les risques cruciaux pour l'atteinte des résultats prévus pour la société. Il faut pour cela évaluer la possibilité que des mesures puissent être prises à un coût raisonnable pour atténuer considérablement la probabilité ou la répercussion d'un événement négatif. La comparaison avec des organismes semblables peut aider à comprendre les « meilleures pratiques ».

187. Les systèmes de contrôle peuvent être des procédures préventives, comme l'inspection physique, la formation spécialisée ou des procédures de déplacement, comme

la couverture d'un risque financier ou l'obtention d'une protection d'assurance adéquate. Des contrôles plus nombreux ne sont pas toujours préférables : un contrôle excessif est coûteux et lourd, et limite l'utilisation du jugement et l'esprit d'entreprise. Il faudrait se concentrer sur l'atteinte d'un niveau approprié de « contrôle » (soit une fin) plutôt que sur l'ajout d'une série de contrôles (soit des moyens visant une fin). L'examinateur devrait se pencher sur les systèmes de planification et de suivi, en plus des systèmes de contrôle. Les principaux résultats souhaités doivent être clairement définis et les décideurs doivent pouvoir obtenir de l'information pertinente, au moment voulu, pour apporter les correctifs nécessaires.

188. Cinquième étape. Établir le lien entre les secteurs clés cernés et les objectifs de contrôle législatif.

189. Comprendre l'effet des principaux systèmes et pratiques sur l'atteinte des objectifs de contrôle législatif et la relation entre les systèmes et pratiques facilite grandement l'évaluation et l'explication de l'importance des lacunes constatées au cours de l'examen.

190. Certains systèmes et pratiques ne seront pas jugés comme étant « principaux » et ne seront donc pas examinés de façon approfondie. Cela ne veut pas dire qu'ils ne comportent pas de lacunes, mais plutôt que les lacunes qui pourraient exister n'auraient pas de répercussion importante sur l'atteinte des principaux résultats et, par conséquent, sur l'atteinte des objectifs de contrôle législatif (il n'y aurait donc pas de lacunes « importantes »).

Autres facteurs à considérer

191. Planification et communication. Lors de l'évaluation du caractère adéquat des systèmes et des pratiques pour garantir l'atteinte des objectifs de contrôle législatif, il est particulièrement important d'évaluer la planification et la communication. Une organisation ne peut être efficace si elle n'a pas de perspective claire de ce qu'elle veut réaliser et de stratégies pour garantir que les mesures nécessaires sont prises. La société doit communiquer ces objectifs et stratégies à ceux qui doivent les mettre en œuvre et les gestionnaires doivent recevoir de l'information pertinente, exacte et actuelle afin de diriger et de surveiller les activités, d'être informés des événements internes et externes pertinents et de pouvoir déterminer les risques et les gérer.

192. Les systèmes opérationnels et de soutien dont aura besoin une organisation donnée dépend des principaux résultats qu'elle veut obtenir et des risques que cela comporte. Le processus d'évaluation des risques sert à déterminer quels systèmes et pratiques doivent être en place et fonctionner adéquatement pour fournir une assurance raisonnable que les objectifs de contrôle législatif seront atteints.

Résumé

193. L'examinateur choisit les secteurs clés qu'il veut examiner de façon approfondie en déterminant le risque inhérent, puis en tenant compte du risque de non–contrôle et du risque de non–détection. Il détermine le risque inhérent en se penchant sur la probabilité qu'un événement se produise et sur l'ampleur (ou la conséquence) de cet événement. Il établit s'il y a un lien entre ce risque et l'atteinte des résultats prévus pour la société. La comparaison du rendement réel à des indicateurs permet de déterminer quels sont les risques, l'étendue possible des travaux nécessaires à la phase de l'examen et le succès ou l'échec de la société dans les secteurs importants.

7 Choix des critères

Introduction

194. Une des caractéristiques de l'examen spécial est qu'il exige qu'un rapport soit établi en fonction de critères. Comme c'est le cas pour les autres VOR, des critères appropriés doivent être choisis pour l'examen spécial, car il n'existe pas de principes de gestion généralement reconnus. Les critères généraux découlent directement de l'analyse des risques. Les secteurs clés qui seront soumis à un examen approfondi sont choisis en raison de leur importance pour la gestion des risques afin d'obtenir des résultats. Les critères sont des énoncés explicites de ce qui doit exister, en matière de systèmes ou de pratiques, pour obtenir un résultat particulier.

195. Dans le rapport d'examen spécial, l'examinateur est tenu d'exprimer une opinion, à savoir s'il possède l'assurance raisonnable, compte tenu des critères généraux établis, que les systèmes et pratiques examinés ne comportent aucune lacune importante. Par conséquent, toute lacune importante signalée doit découler d'une dérogation aux critères généraux. Il est donc essentiel de choisir les bons critères généraux si l'on veut que l'opinion offre le degré d'assurance souhaité.

196. De plus, les critères généraux à appliquer au cours de l'examen doivent être présentés, dans le plan d'examen, au comité de vérification (ou au conseil d'administration) de la société.

197. Les directives offertes dans le présent chapitre partent du principe que l'efficacité est attribuable, en grande partie, à des systèmes et pratiques qui favorisent l'atteinte des résultats prévus pour la société, y compris la gestion des risques. Les critères généraux devraient donc essentiellement constituer des normes permettant de mesurer à quel point les résultats prévus pour la société sont obtenus.

Nature des critères d'examen spécial

198. Ce sont les critères généraux qui dictent les éléments probants à recueillir, puisque toutes les lacunes communiquées le sont en relation avec ceux–ci et que l'examinateur se fonde sur eux pour formuler son opinion. Par conséquent, les critères généraux doivent être adéquats et doivent pouvoir être vérifiés.

199. Aux fins de l'examen spécial, on entend par « critères » les critères d'examen. Ce sont des normes raisonnables et atteignables. Appliquées aux résultats qui doivent être obtenus à l'aide des systèmes et pratiques examinés, elles permettront à l'examinateur d'exprimer une opinion, à savoir si la direction a mis en place des systèmes et pratiques fournissant l'assurance raisonnable que les objectifs de contrôle législatif sont atteints.

200. Les critères devraient être axés sur les résultats, et non sur le processus. Par exemple, lorsque la sécurité industrielle est un résultat prévu pour la société, des programmes de formation en sécurité pour les employés et des systèmes de protection physique devraient être en place pour obtenir comme résultat un rendement sur le plan de la sécurité au moins aussi bon que le rendement moyen de l'industrie. En plus d'examiner

comment le programme de sécurité et le système de protection physique sont mis en œuvre, appliqués ou administrés, l'examinateur voudra déterminer les conséquences de leur mise en place. Les caractéristiques de fonctionnement des systèmes et pratiques sont relativement moins intéressantes que les conséquences ou les résultats des systèmes et pratiques.

201. Le but n'est pas de recueillir des éléments probants qui permettent de fournir une opinion sur un système ou une pratique en particulier, mais plutôt de donner une opinion générale quant à la réalisation des objectifs législatifs grâce aux systèmes et pratiques. Aussi, l'examinateur devra, en bout de ligne, justifier toute lacune importante éventuelle (les cas où des critères généraux n'ont pas été respectés), c'est-à-dire expliquer comment une lacune ou plusieurs lacunes dans un ou plusieurs systèmes ou pratiques compromettent l'atteinte des objectifs de contrôle législatif.

202. En ce qui concerne les systèmes opérationnels et de soutien, les critères dépendront de la situation de la société. Ces systèmes et pratiques devraient permettre que des mesures soient prises pour réduire les risques et assurer l'atteinte des principaux résultats.

203. Caractéristiques. La **Pièce 15** présente les caractéristiques de bons critères d'examen spécial. Ces caractéristiques peuvent aider à définir les critères et à en évaluer la pertinence. L'importance relative des caractéristiques, dans d'autres situations, est affaire de jugement.

Niveau et nombre des critères

204. Critères généraux. Les critères choisis pour l'examen approfondi des systèmes et pratiques clés devraient être relativement peu nombreux et d'application générale puisque le rapport de l'examinateur porte sur la société dans son ensemble et s'adresse au conseil d'administration.

205. Ces principaux systèmes et pratiques seront probablement les principaux moteurs d'une gestion efficace des activités, soit des facteurs de succès essentiels qui doivent être gérés constamment pour ne pas s'écarter des objectifs poursuivis. Ce sont les facteurs qui seront probablement au cœur des préoccupations de la haute direction, si cette dernière constate que quelque chose ne va pas ou qu'on s'éloigne des objectifs. Il s'agit essentiellement des critères globaux. Comme on ne comptera probablement que cinq à six facteurs de ce genre, les critères utiles et bien formulés seront vraisemblablement peu nombreux. Des sous-critères peuvent permettre de les préciser.

206. Les critères généraux peuvent constituer un autre énoncé des résultats souhaités et de ce que la société doit faire pour obtenir ces résultats, en ce sens qu'ils représentent ce que la société devrait obtenir ou devrait très bien exécuter pour être réputée réussir. Un critère général qui n'est pas respecté donnerait probablement lieu à une lacune importante.

207. Sous-critères. Un sous-critère est une version plus précise d'un critère général. Les sous-critères doivent appuyer les critères généraux et permettre la vérification en fonction de ces critères généraux. Alors que les critères généraux sont habituellement des critères globaux et qu'ils sont énoncés dans le plan d'examen spécial, les sous-critères visent à expliciter les critères généraux et à aider à évaluer les systèmes et pratiques choisis et les résultats qu'ils visent à obtenir. L'utilisation de sous-critères doit rendre les critères généraux auxquels ils se rapportent progressivement plus vérifiables. Tout comme les critères généraux, les sous-critères sont axés sur les résultats. Les sous-critères doivent indiquer ce qui *est nécessaire* pour produire un *résultat donné* ou la raison pour laquelle le système ou la pratique est nécessaire dans cette situation. Le nombre, la nature et le niveau de détail des sous-critères sont affaire de jugement. En général, les

sous–critères ne figurent pas dans le plan d'examen spécial, mais ils peuvent être communiqués si les critères généraux nécessitent un éclaircissement.

Choix des critères axés sur les résultats

208. L'examinateur peut se rendre compte qu'il peut préciser le type et la portée des éléments probants requis en choisissant quelques critères généraux axés sur les résultats qui sont directement liés à l'analyse des risques.

209. L'analyse des risques définit les principaux risques que les systèmes et pratiques doivent permettre de gérer. Les risques cernés servent à l'élaboration des critères axés sur les résultats propres à l'organisation.

210. Pour que les critères conviennent, il faut les formuler en fonction des liens de cause à effet. Ainsi, les critères doivent indiquer les résultats qui doivent être obtenus au moyen des systèmes ou pratiques utilisés (c.–à–d. quel système, pratique, caractéristique ou élément doit produire quel résultat).

211. Lorsqu'il choisit les critères, l'examinateur doit, à la lumière de sa connaissance des activités de la société, poser les questions suivantes :

- Quel système et pratique devrait–on mettre en place pour obtenir un résultat principal?
- Quelles devraient être les conséquences de l'utilisation des systèmes et pratiques permettant d'obtenir les résultats principaux (c'est–à–dire les objectifs de la société)? Les critères généraux axés sur les résultats seront fondés sur cette réponse.
- Quelles conséquences principales espère–t–on des critères généraux? Les réponses seront les sous–critères axés sur les résultats.
- Les membres du conseil d'administration et de la haute direction reconnaîtront–ils que les critères généraux et les sous–critères découlant de ce processus déductif touchent des questions essentielles au succès de la société?

212. Pour atténuer la tendance à choisir des réponses « axées sur le processus » à ces questions, chaque réponse devrait faire l'objet d'un examen critique jusqu'à ce que l'examinateur soit satisfait que, dans la mesure du possible, des critères généraux et des sous–critères pratiques et mesurables qui peuvent être facilement reliés aux résultats globaux prévus pour la société et aux objectifs de contrôle législatif, ont été choisis.

Sources des critères

213. Les examinateurs sont toujours à l'affût de bonnes sources de critères. Il existe de nombreuses sources au Bureau, comme les guides de vérification de l'optimisation des ressources, les examens spéciaux de sociétés d'État effectués par le Bureau et les examens spéciaux d'organisations semblables. Toutefois, le Bureau décourage l'utilisation de critères « génériques » d'une façon automatique ou sans esprit critique parce que, en raison de leur nature, tous les critères, et en particulier les critères généraux, ont tendance à s'appliquer uniquement à une société d'État donnée. Ils font partie intégrante des activités, de la culture d'entreprise et de l'environnement externe de la société. Il faudrait donc considérer les sources comme des mines d'information où l'on peut puiser des idées nouvelles et originales et dont on peut s'inspirer, et non comme des modèles à reproduire.

214. Toutefois, si le processus d'acquisition de la connaissance des activités et d'analyse des risques est effectué de façon rigoureuse, les critères seront relativement faciles à déterminer. Les critères seront les conséquences attendues des systèmes et

pratiques à examiner (c.–à–d. ce qui est nécessaire pour obtenir un résultat escompté ou minimiser un risque particulier qui compromet l'obtention de ce résultat).

215. Base de données de critères d'examen spécial. Le Système intégré pour les examens spéciaux (SIES) contient une base de données des critères génériques utilisés dans des examens spéciaux. Ils sont regroupés par secteur fonctionnel (par exemple, les ressources humaines, la sécurité, la planification stratégique, la gestion financière, le rendement opérationnel). Cette présentation vise à faciliter la consultation de la base, mais elle peut être utilisée de nombreuses autres façons. La base de données des critères généraux n'est pas une source de critères généraux directement utilisables. Elle sert plutôt à faciliter la création indépendante de critères généraux, en grande partie uniques, qui correspondront directement aux résultats prévus et aux caractéristiques des risques de la société examinée.

Changements apportés aux critères

216. Étant donné que les critères généraux doivent être présentés au comité de vérification dans le plan d'examen, tous les changements apportés au plan, y compris les changements aux critères généraux, doivent être portés à l'attention du comité et de la direction.

217. Étant donné que les critères généraux auront fait l'objet d'une discussion avec le comité consultatif, il est préférable de discuter avec celui–ci de tout changement apporté aux critères généraux avant de communiquer à nouveau avec le comité de vérification ou le conseil d'administration. Compte tenu de la nature globale des critères généraux et du processus qui a mené à leur détermination, les changements qui leur sont apportés ne seront probablement pas accessoires. Pour cette raison et parce qu'il faut maintenir des rapports professionnels avec les membres du comité de vérification et du conseil, il serait prudent de discuter de la nature des changements proposés aux critères généraux et des raisons de ces changements.

Pièce 15

Caractéristique des critères

Pertinence	Les critères pertinents mènent à des constatations et à des conclusions qui répondent à l'objectif de la mission.
Fiabilité	Les critères fiables aboutissent à des conclusions concordantes lorsqu'ils sont utilisés par des praticiens différents dans des circonstances semblables.
Neutralité	Les critères neutres sont exempts de tout parti pris susceptible d'amener le praticien à faire des constatations et à exprimer des conclusions trompeuses pour les utilisateurs prévus de son rapport.
Compréhensibilité	Les critères compréhensibles sont clairement énoncés et ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'interprétations grandement divergentes de la part des utilisateurs prévus.
Exhaustivité	Les critères ont un caractère exhaustif lorsque le praticien a identifié ou établi, et utilisé, tous les critères susceptibles d'avoir une incidence sur sa conclusion.

Source : Normes relatives aux missions de vérification de l'ICCA (5025.39).

M121

IMPORTANT NOTE CONCERNING THE FOLLOWING PAGES

THE PAGES WHICH FOLLOW HAVE BEEN FILMED TWICE IN ORDER TO OBTAIN THE BEST REPRODUCTIVE QUALITY

USERS SHOULD CONSULT ALL THE PAGES REPRODUCED ON THE FICHE IN ORDER TO OBTAIN A COMPLETE READING OF THE TEXT.

REMARQUE IMPORTANTE CONCERNANT LES PAGES QUI SUIVENT

LES PAGES SUIVANTES ONT ÉTÉ REPRODUITES EN DOUBLE AFIN D'AMÉLIORER LA QUALITÉ DE REPRODUCTION

LES UTILISATEURS DOIVENT CONSULTER TOUTES LES PAGES REPRODUITES SUR LA FICHE AFIN D'OBTENIR LA LECTURE DU TEXTE INTÉGRAL

micromedia
a division of IHS Canada

20 Victoria Street
Toronto, Ontario M5C 2N8
Tel.: (416) 362-5211
Toll Free: 1-800-387-2689
Fax: (416) 362-6161
Email: info@micromedia.on.ca

Conduite de l'examen

Politiques

Politiques générales
• Lorsqu'ils effectuent des examens spéciaux, les praticiens du Bureau doivent respecter les normes relatives aux missions de certification de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), les politiques d'examen spécial, les politiques communes du Manuel de vérification intégrée (MVI) et la méthode d'examen spécial du BVG. Tout écart doit être approuvé par le directeur principal chargé de l'examen et le vérificateur général adjoint (VGA) responsable. • Lorsque le Bureau participe à un examen spécial conjoint, l'équipe chargée de l'examen doit veiller à ce que les travaux effectués par l'examinateur conjoint soient suffisants et adéquats pour étayer le rapport conjoint. • Dans le cadre de la connaissance permanente qu'elle doit avoir de la société, l'équipe d'examen doit s'enquérir des mesures prises par la société pour combler les lacunes importantes signalées lors des examens antérieurs. • L'équipe d'examen doit posséder une connaissance suffisante des activités de la société et du secteur d'activité dans lequel elle évolue pour garantir un examen efficient et efficace et axé sur l'importance relative et les résultats.
Politiques concernant les consultations

• Le comité consultatif (spécialistes internes et externes et personnel de niveau supérieur du Bureau), les responsables de secteurs fonctionnels (RSF) compétents et le second réviseur doivent être consultés lorsque l'équipe est aux prises avec des questions inhabituelles, complexes ou controversées ou avec des questions nécessitant des connaissances ou une expérience spécialisées. L'équipe d'examen doit obtenir, à tout le moins, leur participation aux périodes critiques suivantes :
  • phase de la planification : au moment de discuter des résultats prévus pour la société, des risques, des secteurs clés et des critères d'examen, et d'élaborer le plan d'examen;
  • phases d'exécution et de rapport : au moment de discuter de l'importance relative des lacunes et des stratégies de rapport, et d'élaborer le rapport d'examen spécial détaillé.
• L'équipe d'examen doit tenir la société informée de l'existence de questions d'examen spécial délicates et des conclusions qu'elle a tirées à leur sujet.

Politiques concernant la phase d'exécution
• L'équipe d'examen doit préparer des plans et des programmes d'examen détaillés, énonçant les sous–critères ou les procédés de vérification qui permettront d'atteindre les objectifs d'examen et de garantir la collecte d'éléments probants suffisants et adéquats. Le directeur principal responsable de l'examen doit approuver ces plans, et tout changement important s'il y a lieu, avant qu'ils ne soient exécutés. • L'équipe d'examen doit recueillir des éléments probants suffisants et adéquats pour étayer ses constatations et ses conclusions sur la mesure dans laquelle les critères sont atteints.

Conduite de l'examen

Politiques

Politiques générales
• Lorsqu'ils effectuent des examens spéciaux, les praticiens du Bureau doivent respecter les normes relatives aux missions de certification de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), les politiques d'examen spécial, les politiques communes du Manuel de vérification intégrée (MVI) et la méthode d'examen spécial du BVG. Tout écart doit être approuvé par le directeur principal chargé de l'examen et le vérificateur général adjoint (VGA) responsable. • Lorsque le Bureau participe à un examen spécial conjoint, l'équipe chargée de l'examen doit veiller à ce que les travaux effectués par l'examinateur conjoint soient suffisants et adéquats pour étayer le rapport conjoint. • Dans le cadre de la connaissance permanente qu'elle doit avoir de la société, l'équipe d'examen doit s'enquérir des mesures prises par la société pour combler les lacunes importantes signalées lors des examens antérieurs. • L'équipe d'examen doit posséder une connaissance suffisante des activités de la société et du secteur d'activité dans lequel elle évolue pour garantir un examen efficient et efficace et axé sur l'importance relative et les résultats.
Politiques concernant les consultations

• Le comité consultatif (spécialistes internes et externes et personnel de niveau supérieur du Bureau), les responsables de secteurs fonctionnels (RSF) compétents et le second réviseur doivent être consultés lorsque l'équipe est aux prises avec des questions inhabituelles, complexes ou controversées ou avec des questions nécessitant des connaissances ou une expérience spécialisées. L'équipe d'examen doit obtenir, à tout le moins, leur participation aux périodes critiques suivantes :
  • phase de la planification : au moment de discuter des résultats prévus pour la société, des risques, des secteurs clés et des critères d'examen, et d'élaborer le plan d'examen;
  • phases d'exécution et de rapport : au moment de discuter de l'importance relative des lacunes et des stratégies de rapport, et d'élaborer le rapport d'examen spécial détaillé.
• L'équipe d'examen doit tenir la société informée de l'existence de questions d'examen spécial délicates et des conclusions qu'elle a tirées à leur sujet.

Politiques concernant la phase d'exécution
• L'équipe d'examen doit préparer des plans et des programmes d'examen détaillés, énonçant les sous–critères ou les procédés de vérification qui permettront d'atteindre les objectifs d'examen et de garantir la collecte d'éléments probants suffisants et adéquats. Le directeur principal responsable de l'examen doit approuver ces plans, et tout changement important s'il y a lieu, avant qu'ils ne soient exécutés. • L'équipe d'examen doit recueillir des éléments probants suffisants et adéquats pour étayer ses constatations et ses conclusions sur la mesure dans laquelle les critères sont atteints.

8 *Exécution de l'examen*

Introduction

218. En règle générale, la phase d'exécution de l'examen spécial commence après que l'examinateur a soumis le plan d'examen au comité de vérification. L'examinateur aura alors établi les résultats prévus pour la société, déterminé les principaux systèmes et pratiques, établi les critères et dressé une liste préliminaire des lacunes éventuelles.

219. La phase d'exécution a pour objectif de recueillir des éléments probants suffisants et adéquats pour déterminer si les critères ont été satisfaits. Si les critères ont été satisfaits, l'équipe discute de ses constatations avec la direction. Si les critères n'ont pas été satisfaits, l'équipe détermine les lacunes et en discute avec la direction. Au cours de la phase de rapport (voir le Chapitre 9), l'équipe évalue l'importance relative de toutes les lacunes.

220. Les éléments probants sont nécessaires pour permettre à l'examinateur de formuler une opinion avec une assurance de niveau de vérification. Pour fournir un tel niveau d'assurance, le vérificateur doit obtenir des éléments probants, dont des éléments de corroboration de diverses sources et de tests de corroboration, afin d'exercer un jugement sur les constatations par rapport aux critères.

221. Bien que l'examen spécial soit une forme de VOR, les éléments probants à recueillir sont différents en raison de la nature de l'opinion. Les examens spéciaux sont des missions d'appréciation directe, qui donnent lieu à une assurance de forme positive et qui exigent des éléments probants suffisants et adéquats afin que l'examinateur puisse exprimer une opinion sur la société dans son ensemble, en fonction des critères. L'examinateur doit non seulement s'assurer que les systèmes et les pratiques sont bien conçus, mais également qu'ils fonctionnent comme prévu pour produire les résultats souhaités.

222. Pour que la vérification soit rentable, il est essentiel d'éviter le double emploi pendant la phase d'exécution de l'examen spécial. Il existe des interrelations et des influences connexes multiples entre les résultats prévus pour la société, les risques et les principaux systèmes et pratiques – en bref, le système est complexe. Par ailleurs, pour des raisons d'ordre pratique, les travaux d'examen chez le client peuvent être répartis selon les principaux systèmes et pratiques et réalisés par divers membres de l'équipe d'examen. Pour éviter les erreurs et le double emploi, il est essentiel que le directeur principal exerce son jugement et coordonne les travaux du sommet vers la base.

223. La phase d'exécution doit être liée à la phase de planification. Tout comme la phase de planification, la phase d'exécution sera axée sur les résultats et mettra l'accent sur les secteurs importants.

224. L'utilisation du SIES est recommandée, puisqu'il est conforme à la méthode d'examen spécial et qu'il maintient les principaux liens entre les phases de planification, d'exécution et de rapport. Il est tout particulièrement utile pour conserver la piste de vérification et les éléments probants, maintenir l'accent sur les résultats et faciliter, en général, la production d'examens efficients et efficaces.

Évaluation des projets de vérification interne

225. À la phase de planification, l'examinateur procède à un examen préliminaire des projets de vérification interne et détermine ceux qui présentent un intérêt pour l'examen spécial. À la phase d'exécution, l'examinateur étudie de façon approfondie les projets de vérification retenus et évalue et corrobore les travaux de vérification interne qu'il compte utiliser pour confirmer s'ils sont suffisants et adéquats. La nature et l'étendue des travaux de corroboration des projets de vérification interne dépendent notamment du risque et de l'importance relative des questions vérifiées, de l'évaluation de la fonction de vérification interne et de l'évaluation des projets de vérification interne en question.

Éléments probants suffisants et adéquats

226. L'examen spécial est exécuté pour fournir une assurance de niveau de vérification. Par conséquent, les éléments probants recueillis doivent être suffisants et adéquats pour fournir ce niveau d'assurance.

> Dans une mission de vérification (comme un examen spécial), le praticien fournit un **niveau élevé, quoique non absolu, d'assurance** en concevant des procédés qui, selon son jugement professionnel, lui permettront de ramener le risque d'une conclusion inappropriée à un niveau faible, à savoir des procédés tels que l'inspection, l'observation, la prise de renseignements, la demande de confirmation, le calcul, l'analyse et la discussion. Le terme « niveau élevé d'assurance » s'entend du niveau d'assurance raisonnable le plus élevé qu'un praticien peut fournir à l'égard des éléments considérés. L'assurance absolue ne peut être atteinte en raison de l'existence de facteurs comme le recours au jugement, l'utilisation des sondages, les limitations inhérentes au contrôle et le fait qu'une grande partie des éléments probants que peut obtenir le praticien sont de nature convaincante plutôt que concluante. Le niveau d'assurance est également fonction du degré de précision associé aux éléments considérés. Par ailleurs, dans une mission d'examen, le praticien fournit un **niveau modéré d'assurance** en concevant des procédés qui, selon son jugement professionnel, lui permettront de ramener le risque d'une conclusion inappropriée à un niveau modéré, à savoir des procédés qui se limitent normalement à la prise de renseignements, à l'analyse et à la discussion. Le risque est ramené à un niveau modéré lorsque les éléments probants réunis permettent au praticien de conclure que les éléments considérés sont plausibles dans les circonstances.
> **Référence :** Institut Canadien des Comptables Agréés – Normes relatives aux missions de certification.

227. Dans l'examen spécial, comme dans toute VOR, le jugement professionnel du vérificateur est l'élément primordial de toute évaluation du caractère suffisant et adéquat des éléments probants. Le caractère suffisant est une mesure de la quantité d'éléments probants obtenus tandis que le caractère adéquat a trait à la qualité, qui est mesurée par la fiabilité et la pertinence.

228. Même si la société obtient les résultats prévus, il est nécessaire de recueillir des éléments probants suffisants et adéquats pour confirmer les constatations. Si la probabilité que l'événement (posant un risque) se produise a été jugée faible au cours de l'étude préparatoire, l'information à l'appui de cette évaluation (par exemple, des indicateurs de rendement significatifs et fiables confirmant qu'un résultat particulier a été obtenu) fait partie intégrante des éléments probants. Dans la plupart des cas, cela devrait réduire les travaux nécessaires pendant la phase d'exécution, y compris la nécessité d'obtenir d'autres éléments probants. Par exemple, il pourra suffire d'examiner de manière approfondie quelques aspects d'un secteur clé donné.

Facteurs à considérer dans l'évaluation du caractère suffisant et adéquat

229. **Pertinence**. La pertinence dépend du lien entre l'élément probant et l'objet de la preuve. L'information utilisée pour prouver ou réfuter une question est pertinente s'il existe un lien logique concret avec cette question. Lorsqu'un tel lien n'existe pas, l'élément n'est pas pertinent et, par conséquent, il ne doit pas être inclus dans les éléments probants.

230. **Risque**. Lorsqu'il détermine si les éléments probants sont suffisants et adéquats, l'examinateur est guidé par le besoin de minimiser le risque que son rapport contienne des constatations erronées ou des conclusions inappropriées.

231. **Représentativité**. Les éléments probants obtenus pour confirmer ou infirmer une question ne doivent pas être une aberration ou ne doivent pas être un incident ou une opération isolés au point de n'avoir aucune valeur par rapport à la question considérée.

232. **Cohérence**. Les éléments probants utilisés pour confirmer ou infirmer une question doivent tous pencher dans la même direction.

233. **Coût**. Le coût de la collecte des éléments probants ne doit pas dépasser les avantages qu'ils procurent par rapport aux objectifs de l'examen exprimés comme critères généraux ou sous–critères.

234. **Source faisant autorité.** L'information obtenue d'un spécialiste compétent, impartial et indépendant est habituellement jugée plus fiable que celle obtenue de l'entité examinée.

235. **Fiabilité**. La fiabilité des éléments probants dépend de leur type et de leur provenance. En général, les éléments probants recueillis directement par le vérificateur sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement, et les éléments probants documentaires sont plus fiables que les éléments probants oraux. Dans la même veine :

- les documents originaux sont plus fiables que des copies;
- les éléments probants obtenus de l'examen physique direct, de l'observation, de calculs et d'analyses sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement;
- plus le système de contrôle interne est solide, plus il est probable que l'information produite par l'entité sera fiable;
- les déclarations faites par des représentants de l'entité examinée sont plus fiables si elles sont confirmées par écrit.

236. **Caractère convaincant**. Le caractère convaincant des éléments probants dépend de la fiabilité de leur source. L'assurance augmente si les éléments probants sont corroborés par une autre source.

237. **Moment**. Les éléments probants doivent exister et s'appliquer à la période visée par l'examen spécial.

Maintenir l'accent sur les résultats

238. La tendance à s'éloigner de l'accent sur les résultats est courante. L'examinateur doit toujours se demander si une tâche de vérification est importante et la mettre en question afin d'évaluer si l'atteinte d'un résultat souhaité ou l'atténuation des risques sont compromises.

239. Il doit exister des liens directs entre les résultats prévus pour la société ou le secteur de risque, les faits connexes et les constatations de l'examen. Le maintien de cette chaîne d'éléments probants, comme il est prévu dans le plan d'examen spécial, permet à l'examinateur de continuer de mettre l'accent sur les résultats pendant tout l'examen et, en bout de ligne, pendant la phase du rapport. Cela permet une vérification plus efficace et, plus efficiente.

240. **Il ne suffit pas d'obtenir des résultats.** Le fait d'obtenir un résultat ne prouve pas l'existence de systèmes et pratiques adéquats. Un résultat souhaité pourrait résulter de facteurs économiques externes favorables. Il est possible d'obtenir des résultats acceptables malgré des systèmes et pratiques inadéquats. (Par exemple, dans une institution financière, un rendement adéquat des prêts aujourd'hui pourrait résulter de pratiques de prêt saines au cours des années antérieures, même si les pratiques actuelles ne sont pas adéquates.) Il est également possible que les résultats souhaités ne soient pas obtenus malgré des systèmes et des pratiques qui paraissent adéquats. La **Pièce 16** illustre quatre scénarios possibles.

Collecte des éléments probants

241. Les éléments probants nécessaires dépendent des secteurs qui seront soumis à un examen approfondi, de même que des critères. Par conséquent, la délimitation de l'étendue, qui comporte l'analyse des risques, est importante. Si elle est exécutée compte tenu des résultats prévus pour la société, les secteurs choisis seront minimisés et n'exigeront que relativement peu de critères axés sur les résultats (mais au niveau global).

242. Les critères d'examen sont formulés de façon à définir quels systèmes pratiques ou processus sont nécessaires pour arriver à un résultat prévu pour la société ou un risque donné. L'examinateur aura étudié les indicateurs des résultats prévus et pourra, à cette étape de l'examen, utiliser ces indicateurs pour avoir une idée des éléments probants nécessaires pour garantir que les critères seront satisfaits.

243. Voici quelques scénarios possibles relativement à l'atteinte des résultats mesurés par les critères :

- Les résultats sont obtenus et les systèmes et pratiques sont sains.
- Les résultats sont obtenus, mais les systèmes et les pratiques ne sont pas sains.
- Les résultats ne sont pas obtenus et les systèmes et les pratiques ne sont pas sains.
- Les résultats ne sont pas obtenus, mais les systèmes et les pratiques sont sains.

244. Même si la société obtient les résultats prévus, il faut réunir suffisamment d'éléments probants pour confirmer les constatations. Si les résultats ne sont pas obtenus, il est d'autant plus nécessaire de recueillir des éléments probants pour déterminer la cause de cet échec. Le jugement professionnel est toujours essentiel. Il convient de se rappeler que les éléments probants recueillis doivent pouvoir résister à l'examen critique de la direction de la société.

245. **Techniques**. Les principaux systèmes et pratiques ont été choisis en fonction des résultats prévus pour la société et d'une analyse des risques. Les critères sont exprimés en fonction de l'évaluation de la meilleure façon d'atteindre ces résultats ou d'atténuer les risques. Un bon point de départ pour la collecte des éléments probants consiste à demander aux gestionnaires de la société comment ils obtiennent l'assurance raisonnable qu'ils sont sur la bonne voie.

246. Le plan d'examen spécial doit déjà contenir une section sur le rendement, qui comporte un large éventail d'indicateurs (et non uniquement des indicateurs financiers).

Pièce 16

Relations entre les résultats et les systèmes et pratiques

		RÉSULTATS	
		NON OBTENUS	OBTENUS
SYSTÈMES ET PRATIQUES (S & P)	ADÉQUATS	Points à considérer 1. Les indicateurs induisent–ils en erreur? 2. Des facteurs externes ont–ils une influence négative sur les résultats? 3. Les S & P ont–ils été renforcés/mis en oeuvre récemment de sorte que l'incidence négative sur les résultats ne s'est pas encore produite?	Aucune lacune importante
	INADÉQUATS	Lacune importante	Points à considérer 1. Les indicateurs induisent–ils en erreur? 2. Des facteurs externes ont–ils une influence négative sur les résultats? 3. Les résultats résultent–ils probablement des S & P précédents (c.–à–d. une question de moment)?

L'examinateur doit demander aux gestionnaires (de divers niveaux) comment ils savent s'ils obtiennent de bons résultats ou non. Des indicateurs de rendement précis ou d'autres indicateurs sont–ils reliés aux indicateurs globaux de la société, le cas échéant? Sinon, la société peut exercer des activités qui ne sont pas liées à son mandat. Il se pourrait aussi que les indicateurs généraux, souvent utilisés dans les rapports au Parlement, ne servent pas à la gestion.

247. Un large éventail de techniques et de procédés, comme des entrevues et des demandes de renseignements, l'inspection sur place des installations et des opérations, l'examen et l'analyse de documents et de rapports, la confirmation, la répétition et le sondage peuvent être utilisés pour confirmer les points de vue exprimés par la direction.

248. **Corroboration**. Bien qu'ils soient, en bout de ligne, fonction des faits, de nombreux aspects de l'examen spécial font davantage place à la subjectivité, laissant plus

de latitude pour diverses interprétations, et font généralement plus appel au jugement professionnel que pour la plupart des vérifications d'attestation ou des VOR. Il faut donc, par conséquent, prendre soin de corroborer de façon indépendante les faits et les constatations.

249. **Accès**. L'examinateur a le droit, en vertu des dispositions de la LGFP, de recueillir auprès des administrateurs, des dirigeants, des employés ou des mandataires de la société, actuels ou anciens, des renseignements concernant la société d'État ou toute filiale de la société, que ces personnes peuvent raisonnablement fournir en vue de la rédaction du rapport.

250. **Caractère raisonnable.** Les éléments probants doivent pouvoir résister au test de la « personne raisonnable » et le caractère convaincant doit être élevé, particulièrement dans les secteurs délicats et controversés.

Procédés de vérification détaillés

251. Le processus de collecte des éléments probants comprend, en autres choses, la conception et l'application de procédés ou de tests de vérification (programmes de vérification).

252. Le directeur principal, par l'entremise du plan d'examen spécial et de la supervision directe des travaux sur place, dirige et guide les travaux effectués au cours de la phase d'exécution. Les procédés de vérification détaillés constituent un élément de cette direction et orientation.

253. Les programmes ou procédés de vérification associent un certain nombre de fonctions importantes. Ils constituent un guide des travaux à exécuter et des feuilles de travail qui en résultent. De plus, les programmes de vérification adaptés à une situation donnée deviennent la clé du maintien du lien entre le plan d'examen spécial axé sur les résultats et l'application de ce plan au cours de la phase d'exécution.

254. Il est possible d'élaborer des procédés de vérification détaillés à divers niveaux, des critères généraux, des sous–critères ou un groupe logique de questions et critères. Il s'agit d'une question de jugement professionnel.

255. L'élaboration d'un programme de vérification exige :

- la détermination de critères généraux ou, plus probablement, de sous–critères de vérification;
- la description des éléments probants à recueillir;
- la description, avec suffisamment de détails, des procédés de collecte et d'analyse des éléments probants.

256. Pour déterminer le niveau de détail approprié, le directeur principal doit exercer son jugement professionnel et tenir compte des facteurs suivants, notamment, mais sans s'y limiter :

- la complexité de la mission de vérification;
- l'importance relative du résultat prévu pour la société ou du risque testé par les critères généraux ou les sous–critères de vérification;
- les compétences et l'expérience de l'examinateur à qui le travail sera confié;
- l'étendue de la confiance à accorder aux résultats de la tâche de vérification par d'autres membres du personnel ou consultants qui participent à l'examen spécial.

Sommaire et analyse des constatations

257. Le processus de collecte des éléments probants donne lieu à l'accumulation des faits qui sont confirmés par l'application de techniques de vérification.

258. **Les faits versus les constatations.** Un fait est quelque chose qui peut être prouvé. Par contre, une constatation est tirée d'un ou de plusieurs faits, par l'exercice du jugement professionnel. On peut également en arriver à des constatations en combinant des faits avec d'autres constatations ou en combinant deux ou plusieurs constatations avec une autre constatation. Les constatations peuvent être considérées comme des conclusions préliminaires.

259. **Processus itératif.** Au cours de la phase de planification de l'examen spécial, les vérificateurs commencent à accumuler des faits et à formuler des constatations qui sont progressivement confirmées ou infirmées, en tout ou en partie, au cours de la phase d'exécution. Aussi, la conversion des faits en constatations est un processus itératif, c'est–à–dire qui se poursuit pendant tout l'examen spécial, même pendant la phase de rapport.

260. **Analyse.** Les faits et les constatations peuvent influer sur plus d'un résultat prévu pour la société, risque, critère général ou sous–critère. Pour faciliter la documentation, il est fortement recommandé d'utiliser le SIES pour consigner et analyser les faits (appelés « principaux messages » dans le SIES) et les constatations. Quoi qu'il en soit, le processus d'évaluation utilisé pour l'analyse encourage des rapports étroits entre le plan d'examen spécial axé sur les résultats, les critères généraux, les sous–critères, les faits, les éléments probants connexes et les constatations.

Quantification des faits et des constatations

261. Traditionnellement, les plans d'examens spéciaux contiennent de l'information quantitative importante qui décrit les activités et l'environnement du client. Cependant, pour ce qui est des observations de vérification, la quantification poussée n'a pas été une caractéristique des VOR, ni non plus des lacunes importantes dans les rapports d'examens spéciaux. Les parties intéressées demandent que les observations soient quantifiées et il est possible d'accroître la quantification. On encourage fortement les examinateurs à quantifier les faits et les constatations lorsque cela ajoute de la valeur au rapport d'examen spécial.

262. L'accent mis sur les résultats – amorcé par le Bureau et préféré par les clients – demande que l'examinateur réponde, en pratique, à la question « qu'est–ce qui en résulte? ». Lorsque le Bureau appuie une constatation, caractérisée comme une « lacune importante », le lecteur a le droit de s'attendre à ce que la conclusion soit justifiée et à ce que sa répercussion soit quantifiée. La quantification ajoute fréquemment à la clarté et à la facilité de compréhension; en son absence, il est plus probable qu'une question soit reçue avec indifférence par la direction de la société.

263. Les RSF sont des ressources essentielles à la promotion d'une quantification accrue et de meilleure qualité des lacunes importantes. On peut consulter le RSF, sociétés d'État, pour obtenir des conseils en la matière. Comme il est important de cerner rapidement les possibilités de quantification, les vérificateurs sont encouragés à solliciter sans tarder le concours des RSF.

264. **Comment quantifier.** Les indicateurs de rendement et l'analyse comparative ont été utilisés avec succès dans les examens spéciaux et ces techniques sont fortement encouragées. Le rendement réel de la société fournie une indication de la mesure dans laquelle elle gère le risque inhérent et obtient les résultats prévus. À la phase de la planification, l'examen des indicateurs de rendement et des données de référence aide

l'examinateur à acquérir une connaissance des activités, à décider combien de travaux sont nécessaires dans un secteur et à étayer les constatations. Au cours de la phase d'exécution, ces données peuvent servir d'outils de comparaison clés pour l'interprétation et l'analyse des faits et des constatations.

265. Indicateurs de rendement. Au cours de la phase de planification, l'examinateur aura établi si la société possède un jeu complet d'indicateurs de rendement, probablement en posant les questions suivantes :

- La société a-t-elle établi des indicateurs pour tous les facteurs de succès essentiels?
- La société devrait-elle avoir et a-t-elle des indicateurs pour ses objectifs d'intérêt public, ses processus internes, sa viabilité financière, ses clients, ses employés et son environnement?
- Peut-on raisonnablement s'attendre à ce que la société ait des indicateurs quantitatifs de rendement pour tous ses objectifs et ses activités?
- La société a-t-elle renoncé à établir certains indicateurs en raison d'un mandat, d'objectifs ou de stratégies peu claires?
- Quels indicateurs les entités semblables utilisent-elles?

266. Un groupe d'indicateurs quantitatifs et significatifs du rendement (faciles à comprendre, pertinents et comparables) peut être utilisé pour démontrer les répercussions d'une constatation. L'examen des indicateurs existants peut aider également à cerner les résultats prévus pour la société que l'examinateur n'a pas dégagés, ou les résultats prévus pour la société pour lesquels la société ne possède pas d'indicateurs. Dans ces cas, l'examinateur peut demander comment la société est en mesure de gérer le secteur et les risques connexes, et comment elle peut rendre dûment compte au Parlement.

267. Analyse comparative. Une véritable analyse comparative n'est pas une comparaison d'activités semblables entre organisations, mais plutôt une comparaison continue des activités au sein d'une organisation par rapport aux « meilleures pratiques » d'organisations semblables. Ainsi, l'analyse comparative n'est pas toujours possible dans le cas des examens spéciaux. Néanmoins, il peut-être utile d'effectuer une simple comparaison d'activités semblables.

268. Avant de décider quel secteur doit faire l'objet d'une analyse comparative, il importe de déterminer le temps et les ressources (fonds et personnes) nécessaires. Une analyse coûts-avantages permet de déterminer si la valeur de l'information obtenue compense le temps et les coûts engagés. On considérera aussi les facteurs suivants :

- La société possède-t-elle aussi de l'information comparative? (De nombreuses sociétés d'État effectuent déjà des analyses comparatives pour leurs besoins.)
- L'information comparative recherchée existe-t-elle déjà ailleurs? (Il est possible d'acheter certaines analyses comparatives, particulièrement à des sociétés américaines.)
- Peut-on obtenir de l'information comparative par le biais de service de veille concurrentielle et de veille d'affaires (c.-à-d. en retenant les services de consultants spécialisés)?

269. Solutions de rechange à l'analyse comparative. Lorsque c'est possible, l'examinateur devrait se servir des analyses comparatives effectuées par la société (de nombreuses sociétés d'État font déjà des analyses comparatives dans le cadre de leur gestion). Il faut aussi envisager d'acheter des analyses comparatives, si possible (certains types de données comparatives étant disponibles, particulièrement de sociétés

américaines). On peut également considérer l'information sur les concurrents ou sur le secteur d'activité comme moyen d'obtenir des données comparatives. Faire appel à des consultants spécialisés en analyse concurrentielle et en analyse du domaine d'activité est aussi une option, surtout lorsqu'il n'est pas possible d'échanger de l'information entre partenaires d'analyse comparative.

Validation des faits, des constatations et des conclusions par la direction

270. Les faits, les constatations et les conclusions auront déjà été structurées et résumées dans les feuilles de sommaire des faits et des analyses (utiles pour l'approbation par la direction), soit manuellement, soit dans le SIES. Les commentaires des clients, y compris tous les changements prévus ou en cours, doivent également avoir été consignés.

271. Pendant tout l'examen, l'examinateur doit communiquer régulièrement avec les gestionnaires, responsables des secteurs examinés. Au fur et à mesure que la phase d'exécution tire à sa fin, les faits, les constatations et les conclusions pour chaque secteur sont validés par les gestionnaires compétents.

272. À cette étape, l'examinateur ne peut finaliser le contenu du rapport d'examen, car la société doit être considérée dans son ensemble. Il peut toutefois se prononcer sur chaque sous–critère. Si un sous–critère n'a pas été satisfait, il doit préciser l'importance éventuelle de la question.

Dossiers d'examen

273. L'opinion qui sera exprimée par l'examinateur sera étayée surtout par la documentation qui se trouve dans les dossiers de l'examen spécial. Étant donné que l'examinateur doit fournir une assurance de forme positive, il est essentiel que son jugement repose sur une documentation adéquate.

274. Les dossiers doivent indiquer clairement les sources des résultats prévus et des risques, de l'analyse qui mène aux secteurs clés cernés, de la sélection des critères généraux et des sous–critères et de la justification des systèmes et pratiques devant être examinés de façon approfondie. Les travaux effectués par la vérification interne et la confiance que l'examinateur leur accorde doivent être indiqués clairement.

275. **Décisions d'évaluation.** L'équipe doit consigner adéquatement l'évaluation des constatations de l'examen et des décisions au sujet du rapport, puisqu'elles font appel au jugement et que les raisons des décisions sont souvent le résultat de discussions entre les membres de l'équipe, avec les RSF ou les membres du comité consultatif.

276. **Corroboration.** Les constatations peuvent paraître moins évidentes dans l'examen spécial, en raison du fort degré de jugement professionnel requis dans de nombreux cas. Il est donc essentiel que les dossiers contiennent des renvois clairs aux sources de corroboration et que celles–ci soient accessibles, de sorte que l'on puisse faire rapidement un suivi ou s'y référer dans l'avenir, et qu'il soit évident pour tous que les éléments probants sont suffisants.

277. L'examinateur doit veiller à ce que les dossiers soient complets, organisés systématiquement et indexés et à ce qu'ils comportent des renvois. Les dossiers d'examen spécial doivent contenir, au minimum :

- des documents pertinents à l'appui des questions examinées, y compris les politiques, les systèmes, les contrôles et les procédures de la société ainsi que la justification du choix des systèmes et des pratiques devant être examinés de façon approfondie;

- les raisons de l'application de certains procédés et de l'exécution de certaines tâches et leurs liens avec les objectifs de contrôle législatif;
- les programmes, procédés ou tests de vérifications et la nature et l'étendue des travaux effectués pour les appliquer;
- des renseignements détaillés sur les discussions avec la direction, y compris les dates, les noms et les titres des personnes présentes;
- les réactions de la direction, y compris les détails et les dates de toutes les mesures correctives;
- les éléments probants attestant la révision par le superviseur des travaux aux points de contrôle appropriés;
- les commentaires du comité consultatif et les conseils des spécialistes internes, ainsi qu'une indication de la suite donnée à ces conseils.

278. Il faut que le dossier d'examen spécial puisse étayer seul une assurance de niveau de vérification pour toutes les questions contenues dans le rapport d'examen spécial.

Ébauche du rapport d'examen spécial (voir l'annexe 3)

279. Une ébauche du rapport devrait être rédigée dès que possible au cours du processus d'examen et révisée périodiquement pendant tout l'examen. Le projet de rapport constitue la base de la gestion des éléments probants au cours de l'analyse préliminaire et aide à maintenir tant l'accent sur les résultats que l'objectif ultime (c'est–à–dire le rapport de l'examen spécial de l'examinateur).

280. L'ébauche du rapport d'examen devient un document évolutif, qui est modifié au cours du processus itératif qui caractérise de façon unique l'examen spécial. Dans la rédaction de l'ébauche du rapport de l'examen spécial, les examinateurs à tous les niveaux doivent faire preuve d'une ouverture d'esprit; l'ébauche du rapport doit demeurer une ébauche et ne pas devenir une prédiction qui se réalise.

281. Au fur et à mesure que l'information est recueillie, elle est structurée par rapport aux résultats préliminaires de l'examen, qui sont modifiés en fonction des analyses préliminaires continues. L'examinateur évalue périodiquement l'étendue des éléments probants à l'appui de chaque fait et détermine si d'autres travaux d'examen sont nécessaires. Cette méthode de gestion des éléments probants permet le raffinement continu de la méthode de vérification et réduit le risque de survérification.

282. Lorsque le directeur principal responsable de l'examen spécial a déterminé que des éléments probants suffisants et adéquats ont été recueillis, il doit décider si les critères sont satisfaits. Les résultats souhaités sont–ils obtenus au moyen des systèmes et des pratiques utilisés? Les risques que l'atteinte continue des résultats soit compromise sont–ils adéquatement gérés? Si les résultats souhaités ne sont pas obtenus, l'examinateur doit en cerner les causes. Cependant, l'absence de problèmes actuels ne doit pas amener l'examinateur à conclure à l'absence de lacunes. Il pourrait exister des risques qui ne se sont pas encore concrétisés et pour lesquels la société n'a pas mis en place de contrôles adéquats. Dans l'élaboration des conclusions, des références aux pratiques du secteur d'activité ou à des données de référence peuvent aider à déterminer la validité ou l'utilité des systèmes et pratiques de contrôle de la société.

283. Il faut discuter dans le rapport de toute mesure corrective prise par la société pour combler les lacunes cernées dans les examens spéciaux précédents, ainsi que les mesures prises pour combler les lacunes actuelles.

Rapport d'examen spécial

Politiques

Politiques générales
• Lorsqu'ils effectuent des examens spéciaux, les praticiens du Bureau doivent respecter les normes relatives aux missions de certification de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), les politiques d'examen spécial, les politiques communes du Manuel de vérification intégrée (MVI) et la méthode d'examen spécial du BVG. Tout écart doit être approuvé par le directeur principal chargé de l'examen et le vérificateur général adjoint (VGA) responsable. • Lorsque le Bureau participe à un examen spécial conjoint, l'équipe chargée de l'examen doit veiller à ce que les travaux effectués par l'examinateur conjoint soient suffisants et adéquats pour étayer le rapport conjoint. • Dans le cadre de la connaissance permanente qu'elle doit avoir de la société, l'équipe d'examen doit s'enquérir des mesures prises par la société pour combler les lacunes importantes signalées lors des examens antérieurs.
Politiques concernant les consultations

• Le comité consultatif (spécialistes internes et externes et personnel de niveau supérieur du Bureau), les responsables de secteurs fonctionnels (RSF) compétents et le second réviseur doivent être consultés lorsque l'équipe est aux prises avec des questions inhabituelles, complexes ou controversées ou avec des questions nécessitant des connaissances ou une expérience spécialisées. L'équipe d'examen doit obtenir, à tout le moins, leur participation aux périodes critiques suivantes :
  • phase de la planification : au moment de discuter des résultats prévus pour la société, des risques, des secteurs clés et des critères d'examen, et d'élaborer le plan d'examen;
  • phases d'exécution et de rapport : au moment de discuter de l'importance relative des lacunes et des stratégies de rapport, et d'élaborer le rapport d'examen spécial détaillé.
• L'équipe d'examen doit tenir la société informée de l'existence de questions d'examen spécial délicates et des conclusions qu'elle a tirées à leur sujet.

Politiques concernant la phase du rapport
• Quand l'un ou plusieurs critères ne sont pas atteints, mettant en jeu l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs de contrôle législatif, l'équipe d'examen doit signaler une lacune importante. • Les constatations de l'examen sont communiquées à un niveau supérieur au conseil d'administration de la société d'État si, de l'avis du vérificateur général, elles doivent être portées à l'attention du ministre ou du Parlement. • Un mémoire d'approbation du rapport d'examen spécial doit être préparé suivant la présentation approuvée et être signé par le directeur principal responsable de l'examen, le VGA responsable, le SVG et le vérificateur général pour documenter l'achèvement et l'approbation de l'examen. • L'équipe d'examen doit produire sans tarder un rapport d'examen spécial détaillé. En cas de lacunes importantes, l'équipe doit décrire le problème, sa cause et sa répercussion. • L'équipe d'examen doit sans tarder, le cas échéant, fournir à la société toute autre information pertinente qu'elle a recueillie au cours de l'examen.

9 Rapport d'examen spécial

Introduction

284. Aux termes de la LGFP, l'examinateur est tenu de présenter au conseil d'administration, à la fin de l'examen spécial, un rapport comprenant les éléments suivants :

- un énoncé d'opinion dans lequel l'examinateur mentionne qu'il a l'assurance raisonnable, compte tenu des critères établis dans le plan d'examen, que les systèmes et pratiques examinés ne comportent aucune lacune importante;
- un énoncé précisant dans quelle mesure l'examinateur a utilisé les travaux de la vérification interne.

285. Pour les sociétés d'État nommées à la partie I de l'annexe III de la LGFP, l'examinateur juge si une question doit être portée à l'attention du ministre et du Parlement. Cependant, aucune disposition de la partie X de la LGFP ou de ses règlements n'autorise l'examinateur à exprimer une opinion sur le bien–fondé des questions de politique, y compris le bien–fondé des objectifs de la société.

286. Le présent chapitre traite du travail nécessaire pour respecter l'obligation faite par la loi de rendre compte des résultats de l'examen spécial. Les principales activités de la phase du rapport se résument comme suit :

- la détermination des lacunes importantes à signaler;
- la rédaction de l'ébauche du rapport d'examen spécial;
- la discussion de l'ébauche du rapport avec le comité consultatif, la direction de la société et le comité de vérification;
- l'achèvement et la présentation du rapport au conseil d'administration et au ministre et au Parlement, si nécessaire;
- la communication à la direction des lacunes qui méritent son attention, mais qui ne sont pas assez importantes pour être signalées au conseil d'administration.

287. Les lacunes doivent refléter les résultats de l'examen, être conformes aux constatations et aux conclusions et être communiquées clairement au conseil d'administration. Les causes et les conséquences des problèmes font partie de la description des lacunes et en facilitent la compréhension.

Questions qui doivent être communiquées

288. Le Bureau estime que s'il est tenu de signaler toutes les lacunes importantes, cela ne l'empêche pas de signaler aussi les questions qui, de l'avis de l'examinateur, doivent être portées à la connaissance du conseil d'administration.

289. Par ailleurs, pour qu'une question soit communiquée — qu'elle soit considérée comme importante ou non — elle doit avoir une conséquence suffisante pour intéresser le

conseil d'administration. En bref, décider des questions qu'il convient de communiquer, et qui ne constituent pas des lacunes importantes, est tout aussi important que de décider ce qui constitue, dans les circonstances, des lacunes importantes.

290. Si l'examinateur juge qu'une constatation n'intéresse pas le conseil d'administration en principe, il ne devrait normalement pas l'inclure dans le rapport de l'examen spécial. Cependant, l'examinateur peut choisir de signaler de vive voix à la direction les questions moins importantes ou de les communiquer dans une lettre de recommandations ou un autre document.

Évaluation de l'importance des lacunes cernées

291. **Détermination de l'importance d'une lacune.** La LGFP ne contient pas de définition de l'expression « lacune importante ». Le Bureau juge qu'une lacune est importante lorsqu'elle compromettra probablement l'atteinte d'un objectif de contrôle législatif.

292. Pour déterminer l'importance relative d'un élément, il faut se demander dans quelle mesure il est raisonnable de penser que cet élément puisse influer sur les jugements ou décisions d'un utilisateur du rapport du vérificateur. Parmi les facteurs qui sont susceptibles d'influencer le vérificateur dans sa détermination des éléments importants dans des circonstances données, on peut citer les répercussions éventuelles sur le public et les répercussions sur les plans législatif, économique ou environnemental.

293. Une lacune importante existe lorsqu'il y a un écart important par rapport aux critères généraux ET que cet écart empêche l'examinateur de fournir l'assurance raisonnable que les objectifs de contrôle législatif (c'est–à–dire que les actifs sont protégés, les ressources sont gérées de façon économique et efficiente et les opérations se déroulent efficacement) sont atteints au moyen des systèmes et pratiques de la société.

294. Il est clair que l'importance relative est affaire de jugement et qu'elle dépend des circonstances. Il faut tenir compte des utilisateurs du rapport et de la répercussion éventuelle d'une lacune.

295. L'examinateur peut tenir compte des facteurs suivants pour déterminer si une constatation constitue une lacune importante :

- **Gravité de l'écart par rapport aux critères.** Les constatations devraient être clairement liées aux critères et, pour être importantes, l'étendue de l'écart par rapport aux critères doit être considérable. Lorsqu'il constate des écarts par rapport aux critères, l'examinateur doit établir s'il existe des systèmes ou des pratiques compensatoires qui aideront à obtenir le résultat souhaité?

- **Répercussion de la lacune.** L'atteinte du résultat prévu pour la société, auquel le critère est lié, doit être gravement compromise. Pour être jugée importante, la répercussion de la lacune sur l'atteinte des objectifs de la société, des résultats prévus et des objectifs de contrôle législatif doit être claire, grave et avoir des conséquences. L'étude des risques auxquels s'expose la société lors du choix des principaux systèmes et pratiques et de l'élaboration des critères aide à discerner la répercussion de toute lacune cernée par la suite. La répercussion peut être éventuelle; les conséquences concrètes peuvent ne survenir que plus tard.

- **Pertinence pour le conseil d'administration, le ministre ou le Parlement.** L'examinateur doit tenir compte de ce qui intéresse le conseil et de ce qu'il juge pertinent. Si une constatation a peu ou pas de conséquences aux yeux du conseil d'administration, elle n'est peut–être pas importante. La pertinence pour les utilisateurs du rapport est liée à la répercussion (qu'est ce qui en résulte?) et à la cause (pourquoi cela s'est–il produit?). Évidemment, ce que l'examinateur juge

pertinent pour le conseil peut être différent de l'opinion de la société, auquel cas l'examinateur signalerait une lacune d'importance s'il est convaincu des conséquences qu'elle peut avoir pour le conseil.

- **Aspect pratique de la solution.** Si le coût probable de la correction de la lacune en dépasse les avantages, l'importance de la lacune peut être douteuse.
- **Nombre de lacunes signalées.** Un écart mineur par rapport à plusieurs critères peut être le symptôme d'un problème mineur ou d'un problème d'une plus grande importance qui devrait être signalé comme étant une lacune importante.
- **Mesures correctives prévues.** Même si la société a établi ou mis en place des plans d'action pour corriger les lacunes importantes relevées, ces dernières doivent être signalées dans le rapport malgré tout parce qu'elles existaient au moment de l'examen et qu'il n'existe aucune assurance que les mesures prévues corrigeront le problème ou que ces mesures continueront d'être mises en œuvre après la date du rapport.

Pièce 17

CAUSES	PROBLÈMES	RÉPERCUSSIONS
Mauvaise planification	Mauvaise affectation des ressources	Productivité faible
Mauvaise affectation des ressources	Productivité faible	Non–compétitivité
Productivité faible	Non–compétivité	Perte de parts de marché

296. Formulation des lacunes importantes. Il doit exister un lien clair entre les lacunes importantes et les critères. On peut constater des problèmes à la phase du rapport, en grande partie en raison de la clarté des critères et de leur relation avec les lacunes importantes. De tels problèmes surviennent souvent quand le libellé utilisé pour décrire les lacunes est trop général et que l'équipe n'a pas axé toute la vérification sur les résultats. Par exemple, les lacunes importantes peuvent ne pas montrer les répercussions sur les résultats prévus. Si l'on a mis l'accent sur les lacunes importantes possibles au cours de la phase de planification et d'exécution, la phase d'exécution sera plus facile à mener à bien que si l'on a accumulé un tas de constatations sans avoir déterminé leur lien avec les objectifs globaux, les résultats prévus et les objectifs de contrôle législatif de la société.

297. Pour que les lacunes importantes soient claires et significatives, il faut cerner le problème, sa cause (qui est soit générale soit multidimensionnelle) et sa répercussion.

298. Par exemple, à la **Pièce 17**, on a indiqué trois lacunes, une par ligne; chaque ligne tente, de décrire la même lacune. L'examen des lacunes importantes ne montre pas toujours clairement quel est le problème ou sa répercussion ou sa cause dans tous les cas. Si la « cause » est inconnue, le problème est peut–être en fait une « cause » et il pourrait exister un autre problème. La répercussion devrait être le fait que le résultat prévu n'a pas été atteint en raison d'un problème. De plus, la cause doit être un élément qui, s'il est réglé, résoudrait probablement le problème. Dans les exemples figurant à la **Pièce 17**, chacune des lacunes exigerait probablement une solution différente. Voilà pourquoi il faut décrire et communiquer clairement les lacunes importantes.

299. La détermination des trois éléments d'une lacune importante (le problème, la cause et la répercussion) fait appel au jugement, car ceux–ci ne sont pas évidents. Par exemple, les causes sont souvent multidimensionnelles.

300. Il n'est pas nécessaire de faire des recommandations. Comme le fait de s'attaquer à la cause devrait corriger le problème, il n'est pas nécessaire de faire des recommandations. Il n'est pas nécessaire non plus de faire des recommandations au sujet des constatations signalées dans des lettres de recommandations. Les raisons suivantes motivent cette position :

- le Bureau n'est pas tenu de produire de lettres de recommandations en vertu de la LGFP;
- il incombe à la direction de prendre des mesures pour donner suite aux constatations signalées;
- la formulation de recommandations pourrait être beaucoup trop coûteuse pour le Bureau.

Présentation du rapport à une autorité supérieure au conseil d'administration

301. Dans le cas des examens spéciaux des sociétés nommées à la partie I de l'annexe III, l'examinateur doit décider si le rapport d'examen spécial contient de l'information qui doit être portée à l'attention du ministre de tutelle ou du Parlement. Si l'examinateur croit que certaines informations doivent être signalées à une autorité supérieure au conseil d'administration, il faut consulter le conseil d'administration de la société et lui remettre l'information qui sera transmise au ministre. Si l'examinateur croit que certaines informations doivent être portées à l'attention du Parlement, le conseil d'administration, le ministre de tutelle, et dans le cas d'un examinateur du secteur privé, le vérificateur général doivent être consultés et recevoir copie de l'information qui sera transmise.

302. Quatre principaux types de lacunes importantes méritent d'être communiquées à une autorité supérieure au conseil d'administration :

- les lacunes liées au mandat;
- les lacunes que seul le gouvernement peut régler;
- les lacunes liées à la régie;
- les lacunes importantes répétées.

303. Lacunes liées au mandat. Deux types de lacunes liées au mandat peuvent exister. Le premier type est le cas où la société déroge gravement au mandat qui lui a été conféré par la loi. Le second type survient quand la direction ne peut, dans les circonstances existantes, respecter une partie du mandat que lui a conféré le Parlement. Dans ce dernier cas, l'examinateur doit prendre grand soin de ne pas faire de commentaires sur les questions qui touchent la politique gouvernementale, et qui ne sont pas du ressort de l'examen spécial aux termes de la LGFP.

304. Lacunes que seul le gouvernement peut régler. Si des événements qui ne sont pas du ressort de la société peuvent réduire sa capacité de fournir l'assurance raisonnable que les objectifs de contrôle législatif sont atteints, l'examinateur doit signaler des lacunes importantes. Cependant, la stratégie de rapport peut exiger que le rapport soit communiqué à une autorité supérieure au conseil d'administration, soit au ministre de tutelle ou au Parlement, afin que la lacune puisse être comblée plus rapidement.

305. Lacunes liées à la régie. La régie est importante, et de nombreuses lacunes y ont trait, directement ou indirectement. Cependant, seule une connaissance générale de la

régie d'entreprise, acquise probablement au cours de la phase de la planification, peut être nécessaire au cours d'un examen spécial axé sur les résultats. Il est donc peu probable que la régie en soi soit considérée comme une lacune importante.

306. Par surcroît, le lien de cause à effet entre une bonne régie et un bon rendement n'est pas toujours évident, et serait par conséquent peu concluant. Si toutefois, au cours de la phase de la planification, l'examinateur obtenait des indications de problèmes de régie, les risques pour la société dans son ensemble augmenteraient probablement, et il faudrait peut–être examiner plus de secteurs de façon approfondie pour fournir l'assurance que les résultats prévus pour la société sont obtenus. Si les résultats ne sont pas obtenus dans un domaine en particulier, l'examinateur signalerait alors une lacune importante, mais en indiquant que la régie est peut–être une cause possible de la lacune.

307. Cependant, comme la régie est une question qui relève essentiellement du conseil d'administration et que le rapport d'examen spécial est habituellement communiqué au conseil, il n'est peut–être pas essentiel de déterminer avec rigueur qui est responsable de la lacune. De plus, dans ces cas, il est difficile et probablement aléatoire d'attribuer la cause à une partie de la chaîne hiérarchique. En bref, il est rarement possible de déterminer que la régie d'entreprise est une lacune importante. Dans le cas où cela serait justifié, il faudrait probablement communiquer le rapport à une autorité supérieure au conseil d'administration.

308. **Lacunes importantes répétées.** Lorsqu'une société n'a pas comblé une lacune importante signalée lors d'un examen spécial antérieur, il y aurait peut–être lieu de la signaler à une autorité supérieure au conseil d'administration.

309. La décision de présenter le rapport à une autorité supérieure au conseil doit être prise avant la rédaction du rapport d'examen spécial, de façon à pouvoir en discuter avec le comité consultatif, la direction de la société et le comité de vérification dans le cadre des modalités d'approbation du rapport. L'examinateur doit exercer son jugement professionnel pour décider des questions qui doivent être signalées à une autorité supérieure au conseil. En général, il est exceptionnel que des questions soient signalées au Parlement par l'intermédiaire du prochain rapport annuel de la société.

310. En prenant ce genre de décisions, l'examinateur s'attachera au rôle et à la responsabilité du ministre de tutelle du Parlement. Par exemple, pour décider si une information doit être signalée au ministre, l'examinateur déterminera si des lacunes dans les systèmes et pratiques ont les conséquences suivantes :

- le conseil d'administration est incapable de remplir comme il se doit ses fonctions au nom de l'actionnaire ou ne rend pas de comptes satisfaisants à celui–ci;
- le ministre n'a pas accès à l'information nécessaire pour agir à titre d'actionnaire fiduciaire efficace au nom du gouvernement et, en bout de ligne, du Parlement et des contribuables;
- le gouvernement est incapable de s'acquitter de sa responsabilité en matière de grandes décisions stratégiques et budgétaires des sociétés d'État.

311. Lorsque des questions doivent être portées à l'attention du ministre, la méthode utilisée jusqu'à maintenant consiste à lui remettre le rapport complet d'examen spécial pour garantir que les questions seront considérées dans leur contexte et assurer la pertinence des questions signalées.

312. **Communication dans le rapport annuel de la société.** Lorsque des questions doivent être signalées au Parlement, on rédige un rapport distinct pour l'inclure dans le prochain rapport annuel de la société, en précisant qu'il est fondé sur les résultats de l'examen spécial. Un rapport rédigé pour le Parlement comprend une description claire et

succincte de la question ou des questions signalées. La nature et les conséquences des lacunes importantes y sont expliquées de façon à exposer clairement les raisons de porter les lacunes à l'attention du Parlement. On peut aussi inclure dans les notes de vérification du Rapport annuel du vérificateur général les lacunes importantes rendues publiques, qui figuraient au rapport annuel de la société.

313. La lettre d'accompagnement est la façon d'informer officiellement le conseil que le rapport d'examen spécial est porté à l'attention du ministre, ou que certaines questions seront incluses dans le prochain rapport annuel de la société. À l'approche de la finalisation du rapport annuel de la société, le Bureau doit fournir à la société le libellé précis des questions communiquées.

Rédaction du rapport (voir l'Annexe 3)

314. Le rapport d'examen spécial doit pouvoir être considéré sans explication et ne pas faire l'objet d'autres interprétations que celles de l'examinateur.

315. L'examen spécial a pour objet de faire savoir au conseil d'administration si, pour l'ensemble de la société, les systèmes et pratiques offrent l'assurance raisonnable que les objectifs de contrôle législatif sont atteints. Pour se faire une opinion, l'examinateur doit évaluer les lacunes relevées et déterminer leur importance pour le conseil d'administration.

316. **Mention de l'utilisation des travaux de la vérification interne.** L'examinateur doit mentionner les secteurs où il fait confiance aux travaux de la vérification interne, sans faire état du degré de confiance. Si cela n'a pas été possible, il suffit de mentionner qu'il n'y a pas eu de vérification interne ou que les vérifications internes n'ont pas porté sur des questions visées par l'examen spécial.

317. **Réserves.** Lorsque l'examinateur formule une réserve dans son opinion en raison d'une ou de plusieurs lacunes importantes, il doit décrire brièvement les lacunes tout en indiquant la nature, l'importance et la répercussion réelle ou éventuelle de chaque lacune sur l'atteinte des objectifs de contrôle législatif ou des résultats prévus pour la société. La description de chaque lacune importante doit être structurée comme suit :

- la nature du problème;
- les causes probables;
- la répercussion sur les résultats prévus et les objectifs de contrôle législatif.

318. **Période visée par l'examen.** La période d'examen commence à la date du début de l'examen (habituellement le début du travail chez le client) et s'étend jusqu'à la fin de la phase d'exécution.

319. **Date du rapport.** Le rapport doit être adressé au conseil d'administration de la société. La date figurant sur le rapport (en dessous de la signature du VG) doit correspondre à la date d'achèvement du travail effectué chez le client pour formuler l'opinion (généralement après la validation des faits et des constatations), même si le rapport lui–même n'est rédigé ou transmis qu'à une date ultérieure. L'examinateur jouit d'une certaine latitude pour établir la date de la période d'examen et la date de rapport, mais il faut éviter de gros délais entre ces deux dates et la date où le rapport est communiqué au conseil. (Voir aussi la rubrique « Événements postérieurs » ci–après). La date indiquée sur la lettre d'accompagnement du rapport d'examen spécial est la date officielle d'achèvement de l'examen. L'examen spécial suivant doit être effectué au plus tard cinq ans après cette date.

320. **Rapport court ou rapport détaillé.** Le rapport court n'est plus utilisé pour les examens spéciaux. Qu'il y ait des lacunes importantes ou non, un rapport détaillé doit

toujours être produit. Le Bureau préfère ce type de rapport et l'a adopté, car il permet d'offrir une plus–value à la société et inclut toutes les questions qui, de l'avis de l'examinateur, doivent être signalées au conseil d'administration.

321. Afin d'en accroître l'utilité pour le conseil d'administration, le rapport doit inclure le mandat et les objectifs de l'examen, une description de l'étendue, y compris la période visée par l'examen. Les critères généraux sur lesquels se fonde l'opinion doivent être énoncés dans le rapport, en annexe. Le plan devrait également être mentionné dans le rapport d'examen. Le rapport doit exposer aussi toutes les principales constatations, négatives ou positives. Nous visons ainsi à produire un rapport juste et équilibré, tout en offrant une plus–value au client.

322. Une explication plus détaillée des lacunes importantes et de leurs liens avec les critères d'examen ou des autres questions signalées au conseil d'administration peut être présentée en annexe. Seules les lacunes importantes mentionnées dans le corps du rapport doivent être décrites en annexe. Les autres questions peuvent être décrites dans une lettre de recommandations distincte.

Approbation des faits et rédaction du rapport final

323. L'ébauche du rapport d'examen spécial (ou un résumé des conclusions) est normalement transmise à la direction pour examen. Cette façon de procéder a pour objet de permettre à la direction de prendre des mesures correctives le plus tôt possible ou de commencer à préparer tout rapport qu'elle pourrait vouloir présenter au conseil d'administration en réponse au rapport d'examen spécial. L'examinateur peut souhaiter revoir l'ébauche du rapport avec les membres du comité de vérification du conseil, en vue d'obtenir d'autres commentaires et d'éclaircir les questions soulevées dans l'ébauche du rapport.

324. **Approbation des faits avant la rencontre avec les conseillers.** Dans la plupart des circonstances, l'examinateur devrait valider l'ébauche du rapport avec la direction de la société avant de consulter le comité consultatif.

325. **Comité consultatif.** Une fois l'ébauche du rapport d'examen rédigée, le comité consultatif doit l'étudier. Au cours de la phase du rapport d'examen spécial, l'examinateur sollicite des conseils concernant :

- la pertinence des éléments probants à l'appui des constatations signalées;
- les conclusions quant à l'importance des lacunes constatées;
- le caractère approprié de la stratégie de rapport proposée.

326. À cette étape, l'équipe d'examen prépare un mémoire d'approbation du rapport résumant les principaux éléments de l'examen spécial et recommande au vérificateur général de signer le rapport d'examen spécial.

Présentation du rapport définitif

327. Lorsque le rapport d'examen spécial a été signé, il peut être envoyé au comité de vérification pour discussion avant d'être présenté officiellement au conseil d'administration. Cet examen a pour objet de permettre aux membres du comité de vérification de poser des questions qui les aideront à comprendre le rapport et à offrir des conseils pertinents au conseil d'administration. Le comité de vérification peut demander à la direction de préparer une réponse qui accompagnera le rapport. La réponse de la direction pourrait être présentée en annexe du rapport. Il n'est pas nécessaire d'obtenir l'accord du comité de vérification, puisqu'il s'agit d'un rapport adressé par l'examinateur au conseil d'administration.

Événements postérieurs

328. Il est préférable de remettre le rapport d'examen spécial le plus rapidement possible après la fin des travaux sur place, bien que cela soit parfois difficile. Si le rapport est transmis plusieurs mois après les travaux sur place, de nombreux changements peuvent s'être produits. Le conseil d'administration s'intéresse aux questions qui présentent un intérêt. Si la présentation du rapport est retardée, il s'imposerait d'effectuer un examen des événements postérieurs afin de s'assurer de l'actualité du rapport.

329. La période écoulée susceptible d'exiger un examen des événements postérieurs est affaire de jugement, selon les circonstances particulières.

330. Il existe en général deux types d'événements postérieurs :

- ceux qui fournissent d'autres éléments probants au sujet des conditions qui existaient à la date du rapport;
- ceux qui sont indicateurs de conditions survenues après la date du rapport.

331. L'étendue et la façon dont le rapport reflétera un événement postérieur dépendront du jugement professionnel de l'examinateur.

Lettres de recommandations et communication de l'information

332. Au cours de l'examen, l'examinateur a probablement formulé d'autres observations qui pourraient être utiles à la direction. Normalement, l'examinateur communiquera avec la direction tout au long de l'examen afin de valider des faits et d'expliquer toute conclusion.

333. L'examinateur doit communiquer des conclusions et de l'information à la direction, en fonction des critères; il s'agit en fait d'un genre de lettre de recommandations qui s'ajouterait au rapport. Communiquer à la direction de l'information qui l'intéresse est une façon de tirer une plus-value maximale de l'examen spécial.

334. Cette information pourrait porter sur les constatations liées à certains critères non satisfaits, mais dont l'influence sur l'atteinte des résultats prévus ou des objectifs de contrôle législatif a été jugée peu importante ou sur des questions ne revêtant que peu d'intérêt pour le conseil d'administration.

335. **Recommandations.** Il n'est pas nécessaire ni même souhaitable que l'équipe d'examen élabore des recommandations sur les faits et les constatations qu'elle désire porter à l'attention de la société.

336. Les rapports de projet préparés au cours de l'examen spécial peuvent être fournis à la direction de la société si l'on juge qu'ils constituent une plus-value pour la société.

337. **Travaux des spécialistes.** Au cours de l'examen spécial, il est assez courant que l'examinateur commande à des spécialistes des rapports sur des secteurs, questions ou problèmes particuliers. Les spécialistes doivent être informés du fait que les résultats de leurs travaux peuvent être communiqués à la société s'ils constituent une plus-value à l'examen spécial.

Annexe 1 : Systèmes et pratiques de gestion de la qualité

Historique et cadre

Le vérificateur général note dans l'Avant–propos du *Code de déontologie* du Bureau que « le Bureau du vérificateur général a su se mériter, depuis plus de cent ans, un niveau d'excellence et de crédibilité sans égal auprès des parlementaires, des contribuables et des médias. » Il est important de maintenir la qualité des examens spéciaux qui a contribué à cette réputation.

Cet engagement envers la qualité est renforcé par le Cadre stratégique du Bureau. L'une des principales stratégies est de mettre en œuvre un système de gestion de la qualité (SGQ) coordonné et efficient pour tous les produits du Bureau.

Il existe divers modèles de systèmes de contrôle et de gestion de la qualité, mais ils sont fondés en grande partie sur des principes de conception communs. Ces principaux principes sont les suivants:

- La qualité doit être intégrée au processus de production plutôt que de dépendre de vérifications ou de listes de contrôle postérieures à la production.
- Chaque intervenant dans le processus de contrôle doit avoir des responsabilités clairement définies et celles–ci doivent être communiquées adéquatement.
- Les contrôles doivent permettre de minimiser les principaux risques en temps voulu.
- Le processus de contrôle doit être le plus efficient possible.
- Les contrôles doivent être composés d'un ensemble de contrôles externes, de la société, de la direction, de l'équipe et individuels.
- Les contrôles doivent être axés sur les résultats.
- Les praticiens doivent participer à l'évolution continue du cadre de contrôle.

Le **tableau** suivant montre les principaux instruments utilisés pour garantir que les examens spéciaux satisfont aux onze éléments de gestion de la qualité du SGQ.

Élément de gestion de la qualité	**Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :**	**Principaux instruments et pratiques utilisés**
Gestion de l'examen		
1. Autorisation	• Le Bureau n'entreprend des examens que lorsqu'il a le pouvoir de le faire et, dans les rares circonstances où le Bureau peut décider d'accepter ou de refuser une mission, lorsque l'examen ne pose pas de risque indu pour le Bureau.	Loi sur la gestion des finances publiques (LGFP) et lois propres à l'entité Décrets **Politique (#2)** et orientations en matière d'ES Normes relatives aux missions de certification de l'ICCA (5025.16 & .20) Conseil et aide des Services juridiques

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :	Principaux instruments et pratiques utilisés
2. Indépendance, impartialité et intégrité	• Le personnel n'a aucune obligation ou intérêt dans les entités qu'il vérifie; • Le personnel est honnête et franc en tout temps et assure la confidentialité des affaires des entités vérifiées; • Le personnel manifeste un esprit impartial lorsqu'il exécute des examens.	LGFP (article 135) Code de déontologie du Bureau (4.05, 6.05 & 6.19) Politiques générales du BVG (conflits d'intérêts, fraude ou autres actes illégaux) Normes relatives aux missions de certification de l'ICCA (5025.24); normes de certification dans le secteur public sur la vérification de l'optimisation des ressources (SP5400.14) et sur l'engagement de spécialistes et l'utilisation de leur travail dans les missions de VOR (SP6430.12 à .15) Déclaration sur les conflits d'intérêts du BVG/nouvelle attestation et directives connexes Conseil et appui des Services juridiques du BVG Code régissant les conflits d'intérêts et l'après-mandat s'appliquant à la fonction publique du CT

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :	Principaux instruments et pratiques utilisés
3. Conduite de l'examen	• Le Bureau utilise une méthode d'examen appropriée, applique les procédés recommandés et se sert d'aides en matière de pratiques qui visent à assurer l'efficience des stratégies de vérification établies pour recueillir des éléments probants suffisants et adéquats, en temps voulu, afin de lui permettre de s'acquitter de ses responsabilités en matière de rapport. • Pendant tout le processus d'examen, les équipes d'examen communiquent les questions d'importance à la direction des entités vérifiées.	**Politiques (toutes)** et orientations en matière d'ES Méthode d'ES du BVG Système intégré pour les examens spéciaux (SIES) Normes relatives aux missions de certification de l'ICCA (5025); normes de l'ICCA sur l'utilisation des travaux de vérification interne (5050); et normes concernant la certification dans le secteur public de l'ICCA sur la vérification de l'optimisation des ressources (SP5400), sur la planification des missions de VOR (SP6410), sur la connaissance de l'entité vérifiée – planification des missions de VOR (SP6420) et sur l'engagement de spécialistes et l'utilisation de leur travail dans les missions de VOR (SP6430) RSF – ES – examen de tous les principaux documents (Plan, rapport & MAR) RSF – Pratique d'ES – donne des conseils Mécanismes d'examen et de mise à jour des politiques, de la méthode et des orientations en matière d'ES

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :	Principaux instruments et pratiques utilisés
4. Consultation	• Pour les questions complexes, inhabituelles ou peu familières, l'équipe d'examen consulte les publications qui font autorité et demande le concours de spécialistes du Bureau ou de personnes qui ont la compétence, le jugement et l'autorité appropriés.	**Politiques (#7 et 8)** et orientations en matière d'ES Comités consultatifs RSF – ES et autres Modèles de plan et de rapport d'ES approuvés Second réviseur (directeur principal ou VGA) Accès à des spécialistes et à des experts de l'extérieur Technologies de l'information et Services juridiques
5. Sécurité, accès à l'information et conservation des dossiers	• Le personnel possède l'habilitation de sécurité correspondant à la nature de la documentation qu'il devra consulter. • L'accès aux dossiers d'examen (support électronique et support papier) et aux rapports d'examen connexes est protégé adéquatement. • Les dossiers d'examen sont conservés pendant une période appropriée	Orientations en matière d'ES Code de déontologie du BVG (4.10) Politiques et guide de sécurité du BVG, y compris les mécanismes d'examen et de mise à jour en matière de sécurité Agent de sécurité sur place Procédés d'habilitation de sécurité

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :	Principaux instruments et pratiques utilisés
Ressources humaines		
6. Ressources	• Les équipes d'examen possèdent la formation et les compétences nécessaires pour leur permettre d'exécuter des examens. • Le personnel affecté à des missions précises a la formation et les compétences techniques nécessaires pour exécuter son travail.	**Politiques (#6, 7 et 9)** et orientations en matière d'ES Politiques et directives sur les ressources humaines du BVG Normes relatives aux missions de certification de l'ICCA (5025.28 & .31) Exercice d'affectation des ressources aux ES dans le cadre du Plan de la troisième série d'examens spéciaux Fonction centralisée des ressources humaines du BVG
7. Leadership et supervision	• Les gestionnaires fournissent le leadership et la direction nécessaires, et créent un environnement dans lequel tous les membres de l'équipe sont encouragés à donner leur plein potentiel. • Le personnel est supervisé et encadré adéquatement dans l'exécution des travaux.	**Politiques (#9, 12 et 16)** et orientations en matière d'ES Normes relatives aux missions de certification de l'ICCA (5025.46) Le Comité de gestion des examens spéciaux assure le leadership et la surveillance Politiques et directives sur les ressources humaines du BVG Programme de mentorat du BVG Participation du VGA à l'examen spécial et participation du SVG/VG par l'entremise du comité consultatif

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :	Principaux instruments et pratiques utilisés
8. Gestion du rendement	• Le personnel reçoit en temps opportun une rétroaction constructive sur son rendement. • Les conseils, l'orientation et l'encadrement offert aux employés les aident à gérer leur carrière et à se perfectionner. • Le personnel promu est compétent et parfaitement qualifié.	Politiques et directives sur les ressources humaines du BVG Fonction centralisée des ressources humaines du BVG Système de gestion du rendement du Bureau, y compris les objectifs et évaluations des affectations et les objectifs et évaluations annuelles Processus de counseling, d'orientation et de suivi du BVG Processus de promotion du BVG
9. Perfectionnement	• Le personnel se perfectionne par des moyens comme la formation sur le tas, des cours théoriques, des études autodirigées et des affectations internes et externes.	Politiques et directives sur les ressources humaines du BVG Fonction centralisée de perfectionnement du BVG Perfectionnement, notamment formation sur le tas, cours et ateliers théoriques, études autodirigées et affectations internes et externes Ressources de la Bibliothèque Centre d'auto–apprentissage du BVG Processus de counseling, d'orientation et de suivi du BVG

Élément de gestion de la qualité	Cet élément du Système de gestion de la qualité du Bureau doit fournir l'assurance raisonnable que :	Principaux instruments et pratiques utilisés
10. Milieu de travail respectueux	• Le personnel donne l'exemple et encourage chez les autres les comportements qui donnent lieu à un milieu de travail respectueux qui permet le développement d'un personnel productif, motivé et très compétent qui contribue à la mission du Bureau. • Le personnel respecte et valorise la diversité au Bureau.	*Code de déontologie du BVG (6.04)* Politiques et directives sur les ressources humaines du BVG, y compris la politique sur la discrimination et le harcèlement et la politique sur la santé et la sécurité au travail Fonction centralisée des ressources humaines du BVG *Loi sur les langues officielles et Loi sur l'équité en matière d'emploi* Programme de médiation de Justice Canada Coordonnateurs des questions liées au harcèlement du BVG
Amélioration continue		
11. Revue des pratiques	• Le Bureau effectue des revues internes de ses pratiques pour évaluer la mesure dans laquelle elle satisfait aux critères de gestion de la qualité dans sa pratique d'examen spécial.	Politique et programme de revue des pratiques du BVG Vérification interne du BVG Enquêtes menées auprès des PDG et présidents de conseil d'administration des SE RSF – ES – examen des leçons tirées de chaque cycle et communication des résultats aux praticiens RSF – ES – suivi des faits nouveaux et des initiatives externes qui pourraient influer sur la pratique d'ES.

Principaux instruments et pratiques

Politiques propres à la gamme de produits des examens spéciaux – Un certain nombre de politiques ont été conçues précisément pour la gamme de produits des examens spéciaux. Elles définissent clairement les rôles et les responsabilités de toutes les parties intéressées par les examens spéciaux. Elles portent sur les principaux risques que pose la conduite des examens spéciaux tout en encourageant la qualité pendant tout le processus, mais sans compromettre l'efficience.

Communication des responsabilités – Les politiques, qui définissent clairement les rôles et les responsabilités de chaque partie intéressée, ont été communiquées adéquatement à tous les directeurs, directeurs principaux, VGA et SVG responsables des examens spéciaux ainsi qu'au VG par un envoi distinct, de même qu'à tous les praticiens au moyen du présent manuel. Le RSF et les praticiens discutent souvent de ces rôles et responsabilités au cours de leurs réunions régulières sur la pratique.

Reddition de comptes par l'entremise du directeur principal de l'examen – Le directeur principal chargé de l'examen spécial rend compte directement au VGA; il est responsable de la qualité, du calendrier et du coût des travaux réalisés ainsi que du respect des politiques du BVG. Il doit veiller à ce que l'équipe d'examen possède la formation, les compétences et l'expérience nécessaires à la mission. Le directeur principal consulte les spécialistes internes et externes et le personnel de rang supérieur du BVG, s'il y a lieu, lorsqu'il fait face à des questions inhabituelles, complexes ou controversées, ou à d'autres questions exigeant des connaissances ou une expérience spécialisées. Il doit veiller à ce que toutes les décisions importantes soient bien consignées au dossier.

Participation du vérificateur général adjoint – Le VGA est chargé de guider le directeur principal dans l'application de la politique, et de fournir au SVG l'assurance que les travaux du Bureau répondent aux critères de coûts, de qualité et d'actualité appropriés et que toute contravention à la politique ou à la méthode est justifiée.

En planifiant l'examen, le VGA et le directeur principal doivent veiller à ce que l'accent mis soit sur l'importance et maximiser la valeur ajoutée pour la société. Tant le directeur principal que le VGA doivent participer à la plupart, voire à toutes les activités suivantes :

- consulter les membres du conseil d'administration et les parties intéressées;
- obtenir l'assentiment et la participation de la haute direction;
- déterminer et gérer les attentes de l'entité;
- veiller à ce que l'équipe ait une compréhension claire de la façon dont la société perçoit son mandat et ses objectifs, et clarifier toute différence d'interprétation qui pourrait exister;
- examiner les pratiques de régie de la société;
- déterminer les résultats prévus pour la société, les risques, les secteurs clés et les critères généraux;
- déterminer quels conseillers et experts–conseils du secteur d'activités devraient participer à l'examen.

Supervision et révision par la haute direction du BVG – Comme il a été mentionné ci–dessus, le VGA participe généralement de près à l'examen spécial, et après avoir effectué une révision détaillée, approuve tous les principaux documents (plans, rapports définitifs, lettre de recommandations) soumis à la société ainsi que le mémoire d'approbation du rapport (MAR). Le SVG ou le VG participent à tous les comités consultatifs, sont mis au courant de toutes les questions importantes et revoient et approuvent le rapport définitif et le MAR.

Second réviseur – Généralement un directeur principal expérimenté ou un VGA, le second réviseur fournit une deuxième assurance de la qualité pour tous les examens spéciaux, sauf ceux de six petites sociétés ne présentant que peu de risques. Le réviseur doit être consulté pendant tout l'examen sur les questions importantes et doit être invité à toutes les réunions du comité consultatif. Les fonctions du réviseur s'effectuent surtout par des discussions avec le directeur principal et le VGA et par la révision du

plan d'examen, des programmes de vérification et des dossiers pour les secteurs essentiels (s'il y a lieu) et de l'ébauche du rapport d'examen.

Responsable de secteur fonctionnel pour les examens spéciaux – Le RSF peut être consulté pendant tout l'examen sur toute question pertinente de pratique générale; il est membre de tous les comités consultatifs des examens spéciaux. Le RSF révise et commente toutes les ébauches de plans et de rapports d'examen spécial et, à tout le moins, est consulté aux périodes essentielles suivantes :

- la phase de la planification : quand l'équipe discute des résultats prévus pour la société, des risques, des secteurs clés et des critères généraux, et quand elle élabore le plan d'examen;
- la phase d'exécution : quand l'équipe discute de l'importance des lacunes et des stratégies de rapport;
- la phase du rapport : quand l'équipe rédige le rapport d'examen spécial détaillé.

L'équipe du RSF conserve son expertise par la formation, les échanges de pratiques et l'accès à des spécialistes et des experts internes et externes.

Autres responsables de secteur fonctionnel – Afin d'assurer l'uniformité des jugements exercés dans des domaines complexes, le Bureau a nommé des RSF pour certains secteurs d'intérêt et secteurs de vérification spécialisés. Bien que la plupart des questions relatives à l'examen spécial relèvent du RSF, examens spéciaux, il peut exister d'autres secteurs où l'équipe voudra solliciter les conseils d'autres RSF. Le directeur principal de la vérification, de concert avec le VGA, choisit les RSF à consulter.

Accès aux spécialistes et experts – Les équipes d'examen spécial consultent des spécialistes et des experts internes et externes, si nécessaire, lorsqu'elles font face à des questions inhabituelles, complexes ou controversées, ou à d'autres questions exigeant des connaissances ou une expérience spécialisées. Le RSF consulte lui aussi **des spécialistes pour élaborer la méthode.**

Comités consultatifs – Les comités consultatifs sont composés à la fois de membres du Bureau (y compris le RSF, le directeur principal ou le VGA responsable de l'examen spécial précédent, le second réviseur, le VGA des sociétés d'État ou le SVG des Opérations de vérification ou le VG) et de membres externes (habituellement des spécialistes ou des experts de renom dans le domaine examiné). L'équipe d'examen spécial consulte le comité consultatif au moins deux fois, et parfois plus souvent pour les examens spéciaux importants. À la fin de la phase de planification, le comité fournit des conseils sur l'ébauche du plan d'examen, y compris sur les résultats prévus pour la société, les risques, les secteurs clés et les critères généraux. Le comité consultatif est invité également à la fin de la phase d'exécution à donner des conseils sur l'ébauche du rapport d'examen, les constatations proposées, les lacunes importantes et la stratégie de rapport.

Comité de gestion de l'examen spécial – Le Comité de gestion de l'examen spécial (CGES) est composé du SVG de la Direction générale des opérations de vérification et des VGA/SVG responsables des examens spéciaux. Le Comité se réunit tous les deux mois ou au besoin pour conseiller le RSF sur les principales questions de pratique, surveiller les examens spéciaux, préparer des messages à l'intention des équipes chargées des examens spéciaux et cerner les questions importantes qui doivent être portées à l'attention du VG.

Comité d'élaboration des pratiques – Le Comité d'élaboration des pratiques est composé d'une douzaine de personnes de niveau supérieur du BVG. Tous les principaux

documents sur la méthode d'examen spécial et les questions de pratique sont déposés, examinés et discutés lors des réunions du Comité.

Participation des sociétés d'État et des parties intéressées – Le processus d'examen spécial comprend les étapes suivantes : consulter les membres du conseil d'administration et les parties intéressées, obtenir l'assentiment et la participation de la haute direction et de la vérification interne et faire examiner et commenter par la société les principaux documents et questions d'examen, y compris les critères et les constatations.

Enquête menée auprès des sociétés d'État – Nous avons mené une enquête auprès des présidents et chefs de la direction des sociétés d'État pour obtenir leur point de vue sur le second cycle d'examens spéciaux. Les résultats de cette enquête ont permis au Bureau de mettre l'accent, au cours du troisième cycle, sur la valeur ajoutée aux sociétés au moyen de rapports détaillés, et de se concentrer uniquement sur les questions importantes, ce qui a eu pour effet de raccourcir la durée de l'examen. Afin de déterminer le niveau de valeur ajoutée et la pertinence pour le client du troisième cycle, nous continuerons de mener des enquêtes auprès des sociétés d'État et de surveiller les mesures prises en réponse à nos constatations.

Élaboration d'un plan de cycle d'examens spéciaux – Le RSF, de concert avec les directeurs principaux et les VGA chargés des examens, prépare un plan pour le cycle d'examen et le soumet à l'approbation du Comité de gestion des examens spéciaux. Pour atténuer les pressions sur les ressources, le plan prévoit généralement le report de plusieurs examens spéciaux, ce qui a pour effet de réduire la période de pointe qui survient généralement au cours des deux dernières années du cycle. Le plan contient également les objectifs de coût et de durée, augmentant ainsi la sensibilisation des praticiens à la nécessité de mettre l'accent uniquement sur les questions importantes. De plus, afin de veiller à ce que les personnes ayant les connaissances, l'expérience et la formation appropriées soient disponibles au moment requis, on détermine rapidement le personnel et les consultants nécessaires et l'on confirme leur participation.

Méthode établie et appliquée de façon uniforme – La méthode d'examen spécial est complète et adaptée si nécessaire au fil du temps. Les mesures suivantes garantissent l'uniformité de l'application de la méthode :

- le RSF examine les principaux documents et consulte régulièrement toutes les équipes d'examen spécial;
- la plupart des directeurs principaux participent à plus d'un cycle d'examen;
- les équipes utilisent le SIES, ses formulaires normalisés, questions et modèles de documents clés;
- le même second réviseur est utilisé pour toutes les sociétés d'État semblables;
- les équipes qui travaillent dans des secteurs de résultats connexes ou semblables se réunissent (pilotage, institutions financières et institutions culturelles);
- le RSF et le VG ou le SVG de la Direction générale des opérations de vérification participent à tous les comités consultatifs.

Élaboration continue des autres positions du BVG – Le RSF, de concert avec les praticiens, le CGES et des experts de l'extérieur, établit des positions et des méthodes connexes au besoin pour les nouvelles questions ou les questions complexes liées aux examens spéciaux.

Participation des praticiens de niveau supérieur – Le RSF consulte régulièrement les directeurs principaux et les VGA chargés des examens spéciaux sur les questions qui les

touchent et leur demande de cerner des questions d'intérêt, en vue des ateliers à l'intention des praticiens de niveau supérieur, et de faire des commentaires sur un éventail de sujets particuliers tels que :

- le plan fonctionnel stratégique à long terme proposé pour les examens spéciaux;
- le projet d'enquête auprès des présidents des conseils d'administration et des PDG des sociétés d'État;
- des projets de politiques d'examen spécial;
- un projet de document de prise de position sur l'examen des pratiques de régie des sociétés d'État.

Prestation de la formation requise et échanges en matière de pratiques – Les ateliers à l'intention des praticiens de niveau supérieur se tiennent tous les deux ans, ou au besoin, pour discuter des questions relatives aux pratiques actuelles et faire connaître les meilleures pratiques. Des échanges de pratiques interviennent également avec des praticiens du secteur privé et seront considérées à l'avenir au besoin. De plus, l'équipe des RSF offre de la formation sous diverses formes : la formation juste à temps en matière de méthode, formation sur le SIES au niveau de l'équipe, réunions entre les équipes qui travaillent sur des questions connexes ou semblables (pilotage, institutions financières et institutions culturelles), et formation particulière au besoin.

Amélioration des pratiques par un outil électronique – Le Système intégré pour les examens spéciaux (SIES), système de feuilles de travail électroniques pour les examens spéciaux, a été lancé en 1996, et on y apporte continuellement des améliorations. Cette application sur Lotus Notes est un outil amélioré de stockage et de partage de l'information et d'accès aux directives et à la méthode. Il aide également les utilisateurs à mettre l'accent sur les résultats, à recueillir des éléments probants suffisants et à appliquer la méthode uniformément.

Surveillance des examens spéciaux – Pour chaque examen spécial, le RSF effectue un suivi des coûts réels, du calendrier et de la durée par rapport à ce qui avait été prévu, et par rapport à l'expérience du cycle précédent, et fournit régulièrement cette information au CGES.

Examen des leçons apprises – L'équipe du RSF, de concert avec le CGES, a effectué un examen des leçons apprises au cours des deux premiers cycles d'examens spéciaux et a élaboré des messages clés pour le troisième cycle. Ce processus a donné aux praticiens une description claire des priorités du Bureau pour le troisième cycle qui sont : minimiser les coûts des examens spéciaux sans en compromettre la valeur et sans accroître indûment les risques, offrir une valeur ajoutée aux sociétés en mettant l'accent uniquement sur les questions importantes; produire des rapports détaillés, communiquer d'autres informations et raccourcir la durée des examens.

Surveillance continue des initiatives et faits nouveaux externes – L'équipe du RSF, y compris le VGA de la Direction des sociétés d'État, se tient au courant des faits nouveaux externes qui pourraient influer sur les sociétés d'État ou sur la pratique d'examen spécial (par exemple, les nouvelles directives du Conseil du Trésor pour les sociétés d'État, les nouvelles normes de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) concernant la vérification de l'optimisation des ressources et les nouvelles publications du secteur privé sur la mesure du rendement).

Revue indépendante – Les examens spéciaux sont régulièrement soumis à des revues indépendantes par la Direction des méthodes professionnelles et de la revue des pratiques, dont le principal objectif est de fournir une assurance de qualité au VG et, si nécessaire, de recommander des améliorations.

Annexe 2 : Examen de la régie d'une société d'État lors d'un examen spécial

(voir aussi le chapitre 5)

Dans les sociétés d'État, les pratiques de régie comportent la surveillance de l'orientation et de la gestion de l'entité de manière à ce que les sociétés puissent s'acquitter efficacement de leur mandat. Une bonne régie peut contribuer à l'atteinte des objectifs d'intérêt public et commerciaux des sociétés. La répartition des pouvoirs et des responsabilités entre le Parlement, le ministre, le conseil d'administration et la direction établit les mécanismes redditionnels clés. En particulier, les conseils d'administration sont responsables généralement de la gestion des affaires de la société qui a pour objet de défendre les meilleurs intérêts de l'entité et les intérêts à long terme de l'actionnaire. Les activités du conseil influent de nombreuses façons sur les principaux systèmes et pratiques de gestion de la société et son rendement. Le conseil supervise la gestion de la société et doit jouer un rôle actif dans :

- l'approbation de l'orientation stratégique et du plan d'entreprise;
- la détermination et la gestion des menaces possibles et des principaux risques;
- l'approbation des principales décisions;
- la surveillance du rendement;
- l'approbation du plan de relève de la direction, y compris la nomination, la formation, la rémunération et la surveillance de la haute direction.

Par conséquent, pour acquérir une bonne connaissance des affaires de la société, il faut une bonne connaissance des pratiques de régie de la société. Les équipes peuvent acquérir une telle connaissance par divers moyens, dont les suivants :

- entretenir une relation continue avec l'organisation dans le cadre de la vérification annuelle et assister aux réunions du comité de vérification et des conseils d'administration;
- examiner le mandat du conseil et de ses comités, les comptes rendus de leurs réunions et l'information qui leur est fournie;
- examiner tout travail effectué à la demande du conseil et portant sur son propre fonctionnement ou sur les pratiques de régie de la société d'État visée;
- examiner les rapports de la société sur ses pratiques de régie comme le recommandent fortement les lignes directrices du gouvernement en matière de régie;
- mener des entrevues avec les membres du conseil d'administration.

Les directeurs principaux et les vérificateurs généraux adjoints responsables de l'examen spécial devraient comprendre à fond les pratiques de régie de la société et, en particulier, participer directement à toute entrevue avec les membres du conseil à ce sujet.

Lors de la planification de l'examen spécial, il est particulièrement important de se poser les principales questions ci–après, en italique, qui peuvent aider à acquérir une bonne connaissance de la régie. Une telle connaissance trouvera des applications au cours des autres phases d'exécution, par exemple pour la détermination des secteurs clés qui feront l'objet d'un examen détaillé. La régie comme telle n'est pas normalement choisie comme un secteur clé à examiner en détail. Par contre, toutes les

observations de vérification sur les systèmes et pratiques de régie formulées au cours de la phase de planification peuvent être utiles pour l'analyse du problème, des causes et des effets liés aux autres constatations de l'examen spécial. Dans les rares cas où, pendant la phase de planification, on constate que les systèmes et les pratiques de régie de la société sont particulièrement faibles, il est possible de décider que la régie est un secteur clé à examiner en détail.

La liste de questions qui suit a été puisée en bonne partie dans les lignes directrices sur la régie des sociétés préparées par le Secrétariat du Conseil du Trésor. Elle a été précisée ou complétée dans certains secteurs où il est essentiel que l'examinateur acquière une bonne connaissance de la société. Nous constatons, par exemple, qu'il faut institutionnaliser les valeurs et l'éthique.

Questions clés et contexte

1. Fonctionnement du conseil

Le conseil d'administration s'acquitte-t-il de ses responsabilités de régie? Ses procédures et ses pratiques facilitent-elles la tâche du conseil et de ses membres?

Pour connaître le degré d'efficacité du conseil, il faut notamment déterminer la mesure dans laquelle il a assumé sa responsabilité à l'égard de l'approche globale de la société en matière de régie.

À cette fin, le conseil devrait élaborer et approuver un plan de travail concernant la régie de la société. Ce plan devrait décrire les activités à exécuter et les politiques et pratiques en matière de régie de la société. Ces politiques et pratiques devraient être adéquates et permettre au conseil ainsi qu'à ses membres de s'acquitter de leurs responsabilités en matière de régie.

Dans les plans d'orientation et d'éducation des divers administrateurs ainsi que pour le renouvellement périodique du conseil, on devrait tenir compte de la capacité du conseil — c'est-à-dire de son savoir, de ses compétences, de son expérience et de ses connaissances. Le conseil d'administration devrait évaluer périodiquement l'efficacité de son rendement dans le cadre de l'élaboration de son plan de travail et du renouvellement du conseil lui-même.

2. Collaboration avec les cadres supérieurs

Le conseil d'administration a-t-il établi avec le chef de la direction une relation de travail qui, d'une part, accroît son efficacité dans la surveillance de la gestion et, d'autre part et en même temps, lui permet d'adopter un point de vue indépendant de la direction?

Pour que le conseil d'administration puisse surveiller la gestion de la société, il faut que le conseil et la direction établissent une relation de travail efficace et qu'ils comprennent leurs responsabilités respectives. L'attribution des responsabilités devrait aider le conseil à s'acquitter de son rôle de conseiller auprès du chef de la direction et de source de rétroaction pour celui-ci. Elle devrait notamment l'aider à :

- bien préciser et comprendre les rôles et les attentes;
- limiter ses interventions dans les activités quotidiennes de la société;
- renforcer l'importance de son rôle dans l'élaboration de l'orientation stratégique;
- voir à ce qu'il examine et approuve les décisions appropriées;
- s'assurer qu'il est informé de tout fait nouveau ou de toute question d'importance.

La capacité du conseil de travailler en étroite collaboration avec la direction et, en même temps, d'avoir un point de vue indépendant de celle–ci est l'un des éléments essentiels d'une bonne régie. Des structures, des processus et des procédures appropriés devraient être en place pour permettre aux administrateurs de maintenir un point de vue indépendant.

3. Responsabilisation du chef de la direction

Le conseil évalue–t–il le rendement du chef de la direction d'après les fonctions et les objectifs approuvés par le conseil et par le chef de la direction au début de chaque année, afin de s'assurer que le chef de direction répond aux attentes en matière de rendement et règle les problèmes à cet égard?

La responsabilité du chef de la direction à l'égard du conseil devrait être claire. Chaque année, le conseil devrait évaluer formellement le rendement du chef de la direction par rapport aux fonctions et objectifs sur lesquels ils se sont entendus.

4. Information

Le conseil reçoit–il l'information nécessaire pour faire son travail?

Le conseil doit recevoir l'information nécessaire pour effectuer son travail et doit pouvoir se fier à l'intégrité de l'information fournie par les systèmes d'information et par les pratiques de gestion de la société.

5. Rapports

Le conseil d'administration s'assure–t–il que les rapports externes de la société communiquent de manière fiable et claire, au moment opportun, une information actuelle et complète sur les grandes questions avec lesquelles la société est aux prises, sur son rendement et sa viabilité financière de même que sur sa capacité à remplir son mandat?

Le conseil d'administration devrait voir à ce que les rapports externes de la société répondent aux besoins des parties intéressées. Les rapports devraient fournir, au moment opportun, de l'information sur les grandes questions avec lesquelles la société est aux prises, sur son rendement, sur sa viabilité financière et sur sa capacité de remplir son mandat. Le conseil devrait veiller à ce que le rapport annuel décrive les politiques et les pratiques en matière de régie de la société.

6. Assurance

Le conseil a–t–il obtenu une assurance en ce qui a trait à l'intégrité de l'information de la société et de ses systèmes de contrôle interne?

Le conseil devrait pouvoir se fier aux systèmes de contrôle interne de la société et aux systèmes de vérification internes et externes pour obtenir une assurance sur l'intégrité de l'information qu'il reçoit.

7. Relations avec le ministre

Le conseil d'administration s'assure–t–il qu'il comprend de la même manière que le ministre le rendement de la société, les stratégies et les objectifs prévus de même que les principales questions qu'elle doit régler?

Le conseil devrait maintenir avec le ministre des voies de communication adaptées aux besoins et aux obligations de la société. En plus de présenter les rapports habituels, le président devrait, au nom du conseil, conseiller le ministre de tutelle lorsque le conseil le juge nécessaire.

8. Valeurs et éthique

Le conseil d'administration s'est-il assuré que l'entité a institutionnalisé, dans le cadre de sa culture de société, les valeurs et l'éthique pertinentes qui l'aideront à guider le comportement des employés?

Des normes en matière de valeurs et d'éthique devraient guider les activités et le comportement des gestionnaires et des autres employés de la société. L'entité devrait, dans le cadre de sa culture de société, avoir institutionnalisé de telles normes et ces normes devraient être connues de tous. Le conseil devrait recommander ces normes et faire en sorte que des pratiques appropriées reconnaissent et garantissent leur actualité et leur pertinence.

9. Politique d'intérêt public

Le conseil d'administration comprend-il les objectifs d'intérêt public de la société et veille-t-il à trouver un juste équilibre entre ceux-ci et les objectifs commerciaux de la société? Le conseil s'assure-t-il périodiquement de la pertinence continue du mandat que lui a conféré la loi?

Le conseil d'administration devrait s'assurer que les objectifs de l'entité en tant que société d'État gardent leur pertinence, d'une part, et que ses objectifs d'intérêt public appuient le mandat conféré par la loi, d'autre part. Il devrait voir aussi à ce que les objectifs d'intérêt public soient bien compris au sein de l'organisation et à ce qu'il y ait un juste équilibre entre l'atteinte des objectifs d'intérêt public et la réalisation des objectifs commerciaux. Le conseil d'administration devrait s'assurer périodiquement de la pertinence du mandat que la loi a confié à la société.

Conclusion

Lorsqu'il a terminé l'examen spécial, l'examinateur devrait être en mesure de répondre aux grandes questions suivantes : La régie de la société permet-elle à la société de remplir son mandat et de réaliser tant ses objectifs d'intérêt public que ses objectifs commerciaux? Le conseil d'administration contribue-t-il de manière importante au choix des objectifs et des stratégies de la société? Approuve-t-il les grandes décisions? Détermine-t-il les attentes en matière de rendement? Surveille-t-il le rendement sur une base continue?

Lectures recommandées

- La régie des sociétés d'État et autres entreprises publiques: lignes directrices, Ministère des Finances et Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada, Conference Board du Canada, 1996.
- L'information, monnaie d'échange de la gouverne d'entreprise : stratégie pour la production d'informations destinées au conseil, FCVI, Ottawa, 1997.

Autres sources d'information

- Guide d'introduction aux rôles et responsabilités des administrateurs de sociétés d'État, Ministère des Finances et Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada, Conference Board du Canada, Ottawa, juillet 1993.
- Régie des sociétés d'État : amélioration de l'efficacité des conseils d'administration des sociétés d'État : actes du colloque, 6 octobre 1994, Ministère des Finances et Secrétariat du Conseil du Trésor du Canada, Conference Board du Canada, Ottawa, janvier 1995.
- Code régissant la conduite des titulaires de charge publique en ce qui concerne les conflits d'intérêts et l'après–mandat, Bureau du conseiller en éthique, juin 1994.
- Conseil sur les critères de contrôle : recommandations à l'intention des administrateurs : processus de gouvernement d'entreprise liés au contrôle, Institut Canadien des Comptables Agréés, 1995.
- « Where Were the Directors? »: Guidelines for Improved Corporate Governance in Canada, Bourse de Toronto, Toronto, décembre 1994.

Annexe 3 : Modèle de Rapport d'examen spécial

[NOM DE L'ENTITÉ]

RAPPORT D'EXAMEN SPÉCIAL

PRÉSENTÉ AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

le [jj mm aaaa (date de la réunion)]

Cette ÉBAUCHE (no _____ de _____):

- est la propriété du Bureau du vérificateur général;
- est protégée aux fins de discussions seulement;
- ne doit être photocopiée; et
- doit être retournée au Bureau du vérificateur général.

[NOM DE L'ENTITÉ]

RAPPORT D'EXAMEN SPÉCIAL

TABLE DES MATIÈRES

[Pour mettre à jour la table des matières, cliquez sur la table elle-même avec le bouton droit de la souris, puis, avec le bouton gauche, cliquez sur Mettre à jour les champs et sur Mettre à jour toute la table.] [Supprimez cette consigne dans la version finale du Rapport.]

OBJECTIFS, ÉTENDUE ET CRITÈRES D'EXAMEN ____ ***3***

CONTEXTE ____ ***3***

CONSTATATIONS ____ ***4***

OPINION ____ ***4***

[LACUNES IMPORTANTES] ____ ***4***

ANNEXES

Systèmes et pratiques et critères d'examen connexes ____ ***A***

[Secteurs de préoccupation moins importants ou à améliorer ____ ***B]***

[Lacune(s) importante(s) ____ ***B]***

To: The Board of Directors of [entity's name]

OBJECTIFS, ÉTENDUE ET CRITÈRES D'EXAMEN

Conformément à la Partie X de la *Loi sur la gestion des finances publiques* (LGFP), nous avons effectué un examen spécial des systèmes de contrôle et d'information financiers et de contrôle et d'information de gestion, ainsi que des pratiques de gestion de [nom de la Société]. La Société doit, conformément aux alinéas 131(1)b) et 131(2)a) et c) de la LGFP, maintenir ces systèmes et pratiques de manière à fournir une assurance raisonnable que :

- les éléments d'actifs de la Société sont protégés et contrôlés;
- la gestion des ressources financières, humaines et matérielles de la Société est économique et efficiente;
- le déroulement des opérations de la Société est efficace.

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion, à savoir si, pendant la période visée par l'examen, soit du [jj mm aaaa]au [jj mm aaaa], il existait une assurance raisonnable que les systèmes et pratiques examinés ne comportaient aucune lacune importante.

Un plan d'examen, fondé sur une étude préparatoire des systèmes et pratiques de la Société, a été présenté au Comité de vérification le [jj mm aaaa]. Le plan renfermait les critères à appliquer au moment de l'examen spécial. Nous avons choisi les critères expressément pour cet examen de concert avec la Société. Pour ce faire, nous nous sommes appuyés sur nos connaissances et sur notre expérience en vérification de l'optimisation des ressources, tout en considérant les exigences législatives et réglementaires, les normes et les pratiques de la Société et d'autres organisations, ainsi que la documentation spécialisée. Vous trouverez à l'annexe A la liste de ces critères.

Le plan indique également les systèmes et pratiques que nous avons jugés essentiels pour permettre à la Société d'avoir une assurance raisonnable que ses éléments d'actifs sont protégés et contrôlés, que la gestion de ses ressources est économique et efficiente et que le déroulement de ses opérations est efficace. [À part les exceptions décrites dans le paragraphe suivant], ces systèmes et pratiques ont été choisis en vue d'un examen détaillé. Les autres systèmes et pratiques de la Société, bien qu'examinés dans le cadre de l'étude préparatoire, n'ont pas été retenus aux fins de l'examen détaillé parce que l'analyse de leur importance et des risques connexes a montré qu'au cours de la période visée par l'examen, ils n'étaient pas essentiels pour permettre à la Société d'avoir l'assurance raisonnable exigée en vertu des alinéas 131(2)a) et c) de la LGFP.

[S'il existait des restrictions quant à l'étendue de l'examen, il faut les mentionner ici.]

Nous avons effectué notre examen conformément au plan et aux normes relatives aux missions de certification recommandées par l'Institut Canadien des Comptables Agréés. Par conséquent, il a comporté les sondages et autres procédés que nous avons jugés nécessaires dans les circonstances. Nous avons utilisé, lors de l'examen spécial, les travaux de la vérification interne dans les domaines [systèmes, pratiques, éléments organisationnels, etc.].

CONTEXTE

[On peut présenter ici le mandat, le contexte opérationnel, les défis, les limites de la Société, etc. Si le rapport communique des lacunes importantes, le Contexte peut servir à présenter un rapport équilibré en reconnaissant les progrès réalisés et les efforts déployés.]

[Les autres sections du rapport doivent fournir notre évaluation de la Société. Elles doivent comprendre toute information qui intéresse le Conseil d'administration de la Société, notamment une discussion des résultats prévus pour la Société, la mesure dans laquelle celle-ci gère ses résultats, et les résultats réels obtenus. On pourrait également décrire les principaux défis ou risques auxquels la Société est confrontée (particulièrement s'ils

continuent de mettre sérieusement en péril l'atteinte des résultats) et les lacunes qui, bien qu'elles ne soient pas considérées comme des *lacunes importantes*, exigent une attention continue du Conseil d'administration. En résumé, toute information découlant de l'examen spécial que nous aimerions communiquer au Conseil d'administration doit être présentée dans le rapport d'examen spécial.]

CONSTATATIONS

[Les observations devraient être présentées selon les rubriques suivantes : Activité, Secteur clé examiné en profondeur ou Résultats prévus pour la Société. Nous avons ici l'occasion d'offrir une valeur ajoutée aux membres du Conseil d'administration en leur présentant de l'information qui leur est utile et, parallèlement, de donner du crédit aux travaux réalisés.]

[Si vous désirez mettre à jour la table des matières automatiquement pour inclure les sous–titres que vous créez dans cette section, utilisez l'option Style du menu Format; choisissez Titre 2.]

[Aucune lacune importante n'est communiquée :]
[Ne parlez que de ce qui est important pour la Société. Que doit faire la Société pour réussir? Gère–t–elle bien les risques? Et le cas échéant, comment? Et sinon, pourquoi? Il faut se garder d'inclure des points peu importants. À tout le moins, il faut donner suffisamment d'information pour expliquer notre opinion globale. Même s'il n'existe aucune lacune importante, il faut aborder dans cette section les domaines de préoccupation ou les domaines à améliorer qui, bien qu'ils ne soient pas importants, doivent être portés à l'attention du Conseil d'administration. On peut aussi discuter de nos préoccupations dans l'annexe B. L'examinateur verra à ne pas contredire l'opinion globale.]

[C'est également dans cette section que nous pouvons reconnaître tout progrès réalisé depuis le dernier examen spécial.]

[Pour une société de taille moyenne, cette section pourrait être facilement de quatre ou cinq pages.]

[Une ou plusieurs lacunes importantes sont signalées :]

[S'il n'existe que quelques lacunes importantes, on peut discuter aussi dans cette question des autres secteurs clés examinés (ce qui fonctionne bien et les domaines à améliorer). Cependant, s'il existe de nombreuses lacunes importantes, il peut être préférable de ne rien mettre du tout dans cette section et de passer directement du Contexte à l'opinion.]

(style: heading 2) [Pour tous les sommaires et analyses des constatations pour lesquels la case "communiquée dans le rapport d'ES comme autre lacune" est cochée. Un paragraphe par champ.]

OPINION

[Tel que mentionné précédemment, nous n'avons pas examiné…(toute restriction quant à l'étendue de l'examen doit être répétée dans le paragraphe de l'opinion)] **À notre avis, compte tenu des critères établis, il existe une assurance raisonnable que [, à l'exception des lacunes signalées ci–après,] les systèmes et pratiques examinés ne comportent aucune lacune importante.**

[LACUNES IMPORTANTES]

[Titre(s) de la lacune importante ou des lacunes importantes, suivi(s) d'une description de la lacune ou des lacunes, avec sous–titres. Utilisez Titre 2 (« Heading 2 ») de l'option Style du menu Format pour être en mesure de mettre à jour automatiquement la table des matières.]

[Rédigez une description complète, mais succincte, de la nature, de l'étendue et des incidences des lacunes importantes. Pour les incidences, on doit indiquer de quelles façons les lacunes empêchent la Société d'obtenir

une assurance raisonnable que ses actifs sont protégés et contrôlés, que la gestion de ses ressources est économique et efficiente ou que ses opérations se déroulent efficacement, selon le cas. Il n'est pas nécessaire de présenter des recommandations quand la cause, le problème et les incidences sont bien cernés.]

[Voir dans la note en fin de texte d'autres considérations qui sont susceptibles d'influer sur la présentation du rapport.]*

(style: heading 2) [Pour tous les sommaires et analyses des constatations pour lesquels la case "communiquée dans le rapport d'ES comme une lacune importante" est cochée. Un paragraphe par champ.]

Le vérificateur général du Canada,

[Signature]
L. Denis Desautels, FCA

Ottawa, Canada
le [date d'achèvement des travaux]

Annexes

Annexe A:

Systèmes et pratiques et critères d'examen connexes

[Il est préférable de ne plus présenter de liste détaillée des systèmes et des pratiques examinés, ni de liste distincte des critères, mais plutôt de présenter, dans l'annexe, chaque secteur clé soumis à un examen approfondi ainsi que les critères connexes.]

Annexe B:

Autres secteurs de préoccupation moins important ou à améliorer

[Si nous ne signalons pas de lacune importante, il faut traiter dans cette annexe des autres secteurs de préoccupation ou des domaines à améliorer qui présentent un intérêt pour les membres du Conseil d'administration, à moins qu'on en ait déjà discuté dans la section sur les constatations. Cela ne remplace pas nécessairement une lettre de recommandations distincte ou des feuilles de constatations détaillées destinées à la direction.]

OU

Lacune(s) importante(s)

[Présentation de la lacune importante ou des lacunes importantes soulevée(s) dans le rapport principal, si nécessaire.]

[De plus, voir la note à la fin de ce document.]*

NOTE DE FIN DE TEXTE

Lorsque vous signalez une ou plusieurs lacunes importantes :

Il existe plusieurs modes de présentation. Les facteurs suivants peuvent influer sur le mode à retenir :

- le nombre de lacunes importantes cernées;
- le nombre et le type de secteurs de préoccupation ou de domaines d'amélioration recensés;
- l'importance des progrès réalisés depuis le dernier examen;
- la préférence de l'équipe.

Il faut garder à l'esprit que nous nous efforçons de présenter une vue juste et équilibrée de la situation, tout en présentant suffisamment d'information pour expliquer nos conclusions et notre opinion ainsi qu'un tableau clair de la situation globale.

Considérez les autres points suivants :

- selon le nombre des lacunes importantes et contrairement aux rapports qui ne contiennent aucune lacune importante, il pourrait être préférable d'exclure du rapport toute autre lacune;
- un rapport juste et équilibré donne un tableau plus complet, tout en étant plus facile à accepter pour la Société;
- on peut exposer les lacunes importantes dans le rapport principal sans devoir ajouter une annexe. Si l'on inclut une annexe pour préciser les lacunes importantes, il faut alors présenter une description minimale des lacunes dans le rapport principal et utiliser l'annexe pour préciser les lacunes importantes, et non pour en soulever d'autres;
- s'il existe plusieurs lacunes importantes, l'examinateur doit fournir une constatation de l'état combiné de ces lacunes sur la Société;
- on peut utiliser des illustrations graphiques pour aider à communiquer les questions traitées;
- la longueur combinée de ces sections peut varier et pourrait aller facilement de deux à dix pages selon la complexité, le nombre de lacunes importantes et la taille de la Société.